



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

Processo nº 13839.001046/2005-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.904 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2013
Matéria COFINS. IMUNIDADE.
Recorrente Instituto Social Educativo e Beneficente Novo Signo
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004

COFINS. IMUNIDADE. ART. 14, X, DA MP 2.158-35/2001. ART. 46 DO DECRETO Nº 4.524/2002. ART. 99 DO CTN. ATIVIDADE PRÓPRIA.

A prestação de serviços e exploração dos bens patrimoniais para auferir receita a ser destinada a suas finalidades assistenciais constitui uma das atividades próprias da entidade beneficente, prevista em seu estatuto social, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, e o art. 46 do Decreto nº 4.524/2002 assim não o fizeram

COFINS. IMUNIDADE. ART. 195, § 7, DA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, X, DA MP 2.158-35/2001. SÚMULA CARF Nº 2.

Os argumentos da recorrente, que passam pela defesa da inconstitucionalidade da legislação que lastreia o auto de infração, por ofensa à imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, não merecem ser conhecidos, consoante encartado na Súmula CARF nº 2:

Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente o recurso voluntário. Na parte conhecida, dar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Charles Mayer de Castro Souza votaram pelas conclusões.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Thiago Moura de Albuquerque Alves – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Luís Eduardo Carrossino Barbieri, Tatiana Midori Migiyama, Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

Trata-se de impugnação a exigência fiscal relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, formalizada no auto de infração de fls. 508/523. O feito, referente a fatos geradores ocorridos entre dezembro de 1999 e dezembro de 2004, constituiu crédito tributário no total de R\$ 889.159,46, somados o principal, multa de ofício e juros de mora..

Inconformada com a autuação, a empresa apresentou impugnação, pedindo que fosse julgado totalmente improcedente a autuação (fls. 574 e ss.).

Conclusos os autos, a DRJ julgou procedente o lançamento (fls. 614 e ss.). Para o acórdão recorrido, o prazo decadencial quinquenal, contado na forma do art. 173, I, do CTN, não ocorreu no caso dos autos. Eis suas palavras:

Cumpre lembrar, para o exame do caso em tela, que as telas de consulta aos sistemas de registros de pagamentos, não apontam a realização de pagamentos de COFINS (código de receita 2172), em relação aos períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 1999 e dezembro de 2004, o que fixa o dies a quo do prazo decadencial, em conformidade com o disposto na Súmula Vinculante nº 8 e no Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para o fato gerador mais remoto, ocorrido em dezembro de 1999, o início do prazo decadencial recai em 01/01/2001, sendo legítimo ao Fisco constituir crédito tributário a ele vinculado até 31/12/2005. Por outro lado, a ciência do auto de infração deu-se em maio de 2005. Não há, desse modo, para o caso em tela, crédito tributário extinto por decadência.

Ainda de acordo com a DRJ, a entidade filantrópica ora recorrente não é imune ou isenta ao pagamento da COFINS, incidente sobre receitas que não constituam suas atividades próprias:

De plano, cabe dizer que em momento algum o auditor fiscal questionou a natureza da impugnante, afirmando logo no início do Termo de Verificação tratar-se ela de uma sociedade civil

beneficente, de assistência social. Assim, são dispensáveis os argumentos da contribuinte no sentido de reafirmar essa sua condição.

A questão que se coloca é se, como entidade de assistência, a autuada é ou não imune ou isenta da exigência da Cofins. A análise dessa questão deve ser feita em duas etapas:

a primeira, com relação aos períodos de apuração até janeiro/1999, sobre os quais não houve lançamento para o caso em tela; e a segunda, a partir de fevereiro/1999, quando já vigente a Lei nº 9.718, de 1998.

No regime anterior à Lei nº 9.718, de 1998, o âmbito do critério pessoal para a incidência da Cofins, no que respeita à sujeição passiva, compreendia todas as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º). Por sua vez, no estabelecimento legal do critério quantitativo, que define a base de cálculo, a Cofins incidia sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (LC nº 70/91, art. 2º).

Quando do início da eficácia da LC nº 70, de 1991, abril de 1992, a então Coordenadoria do Sistema de Tributação emitia Parecer Normativo com o propósito de esclarecer dúvidas a respeito da incidência da Cofins sobre as receitas das associações, dos sindicatos, das federações e confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas (PN CST nº 05, de 22 de Abril de 1992).

A conclusão do referido Parecer foi no seguinte sentido: não obstante as entidades antes referidas estarem compreendidas no âmbito do critério pessoal da norma impositiva (são pessoas jurídicas ou equiparadas, com personalidade de direito privado), as suas receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatuto social e destinadas ao custeio de suas atividades essenciais, não pertenceriam ao âmbito do critério quantitativo previsto na regra de incidência da Cofins. O caso seria de simples não-incidência.

Porém, com respeito a receitas de natureza contraprestacional, o caso seria então de incidência e de exigência, já que não existia norma isentiva. Diz o citado Parecer:

PN CST nº 05, de 1992:

5. Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo

(Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

6. Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma.

Registre-se que no caso da não-incidência nem há materialização da hipótese jurídico-tributária. Já na isenção, haveria potencial incidência de norma jurídico-tributária, mas esta é tornada sem efeito por outra regra, dita de isenção, que retira a possibilidade de tributação sobre certas condições dos elementos que compõem o aspecto material.

Com a superveniência da Lei nº 9.718, de 1998, o âmbito do critério quantitativo da incidência da Cofins, como já se anotou, ampliou-se. Toda e qualquer receita passou a ser tributada (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, §1º). Os casos de não-incidência acima referidos desaparecem e são atraídos para o campo de força da Cofins, a teor da Lei nº 9.718, de 1998.

Surge então a Medida Provisória nº 1.858, de 1999, que em seus 13 e art. 14, X, resgata a inteligência do PN CST nº 05 de 1992. As receitas não-contraprestacionais destinadas ao custeio não apenas das associações, dos sindicatos, das federações e confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas, mas, também, as das entidades constantes no elenco do art. 13 da MP nº 1.858, de 1999, tendo sido retiradas do campo da não-incidência e postas no da incidência pela redação da Lei nº 9.718, de 1998, passaram a ser objeto da norma isentiva do art. 14, X, da MP nº 1.858, de 1999.

Desse modo, a partir da edição da Lei nº 9.718, de 1998, bem como da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, uma das reedições da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, a impugnante seria isenta apenas em relação às receitas de suas atividades próprias.

[...]

Os dispositivos acima transcritos deixam claro que a isenção da Cofins das entidades de assistência social e das instituições de caráter filantrópico diz respeito, como já dito, apenas às receitas relativas às suas atividades próprias. Portanto, contrario senso, a Cofins incide sobre todas as demais receitas dessas entidades. Essa questão foi esclarecida também pela publicação Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica 2005, ano-calendário de 2004, da Secretaria da Receita Federal na resposta à questão nº 853, também referida pelo autuante em no Termo de Verificação. Não é demais repeti-la neste momento:

[...]

Desse modo, ainda que se considere que a contribuinte aplica suas receitas integralmente em território nacional e exclusivamente em assistência social e na conservação de seu

patrimônio; que não distribua resultados; e que atenda aos demais requisitos para que seja considerada entidade beneficente de assistência social, o fato é que, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, c/c a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é devida a Cofins sobre as receitas não decorrentes de suas atividades próprias, não podendo a autoridade administrativa, por força da atividade vinculada que exerce, deixar de dar consequência a esses dispositivos normativos.

A interessada contesta que a regulação da imunidade constitucional não pode ser veiculada por lei ordinária ou ainda por medida provisória, e muito menos por livro de Perguntas e Respostas, o que, a seu ver, magoaria o art. 146, III da Carta.

A argumentação relativa à impossibilidade de lei ordinária ou medida provisória regularem a imunidade diz respeito à constitucionalidade desses diplomas legais e, portanto, não cabe sua apreciação por esta turma de julgamento. Com efeito, a jurisprudência administrativa tem o entendimento de que o controle da constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal — art. 102, inciso I, alínea "a", e inciso III, da Constituição Federal. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Contudo, essa alegação não pode ser apreciada por esta Turma de Julgamento.

Com efeito, no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente do Fisco está, ou não, conforme a lei, sem emitir juízo da legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Nesse aspecto, a jurisprudência administrativa tem o entendimento de que o controle da constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal — art. 102, inciso I, alínea "a", e inciso III, da Constituição Federal. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

Isso porque, a decisão de não aplicá-la ao caso concreto, até por razão lógica, é precedida de um juízo e conseqüente declaração: o reconhecimento administrativo da inconstitucionalidade da lei ou ato normativo aplicado.

Ora, se irrecorrível, a decisão administrativa favorável ao sujeito passivo, tem o poder de colocar fim à lide, e, portanto, a inconstitucionalidade reconhecida nesta esfera torna-se definitiva, posto que esta deliberação não será submetida ao

crivo revisional colocado sob guarda do Supremo Tribunal Federal.

[...]

Como se mencionou, arguições dessa natureza não frutificam na esfera administrativa, em razão da atuação vinculada que a orienta. Neste caso, o lançamento tem fulcro nas Lei nº 9.718, de 1998 e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no art. 46 do Decreto nº 4.524, de 2002 e art. 47 da Instrução Normativa nº 247, de 2002.

Diante do exposto, voto por julgar procedente o lançamento.

Cientificada do acórdão, acima destacado, a contribuinte apresentou recurso voluntário, reiterando suas razões para julgar improcedente a autuação (fls. 633 e ss.).

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Discute-se o alcance da imunidade da COFINS, em relação às receitas pagas como contraprestação a atividades prestadas pela entidade de assistência social ora recorrente e utilizadas para cumprir seu objetivo assistencial.

Sob o ponto de vista infraconstitucional, tais fatos são regulados pelo art. 14, X, da MP 2.158-35 e art. 46 do Decreto nº 4.524/2002, abaixo transcrito:

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.

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:

[...]

III- instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV- instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº9.532, de 1997;

[...]

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

I- não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

Parágrafo único. Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

De acordo com o acórdão recorrido, a expressão “atividade própria”, utilizada pelo art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, deve ser entendida nos termos definidos pelo art. 47, § 2º, da Instrução Normativa nº 247/2002, e das Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica 2005, onde se lê o seguinte:

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

[...]

§ 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.

853 — Relativamente à isenção da Cofins para as entidades elencadas no art.13 da MP nº 2.158-35, de 2001, qual a abrangência das receitas relativas às 'atividades próprias' a que se refere o art. 14, X, do mesmo diploma legal?

Entende-se como atividades próprias aquelas que não ultrapassam a órbita dos objetivos sociais das respectivas entidades. Estas normalmente alcançam as receitas auferidas que são típicas das entidades sem fins lucrativos, tais como: doações, contribuições, inclusive a sindical e a assistencial, mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção daquelas entidades e à execução de seus objetivos estatutários. (gn)

Partindo dessa premissa, a DRJ manteve o lançamento da COFINS, incidente sobre receitas com caráter de contraprestação direta pelos serviços prestados pela entidade, julgando que, nessas circunstâncias, não se desempenha “atividade própria” de que fala o art. 14, X, da MP 2.158-35.

Note-se que acórdão ressalta que "em momento algum o auditor fiscal questionou a natureza do impugnante, afirmando logo no início do Termo de verificação Fiscal, tratar-se ela de uma sociedade civil beneficente, de assistência social". Registra, ainda, que, em função da sua exegese do art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, "são dispensáveis os argumentos da contribuinte no sentido de reafirmar essa sua condição".

Pois bem. A controvérsia está restrita a estabelecer o significado da expressão atividade própria, estabelecida no art. 14, X, da MP 2.158-35/2001.

Como didaticamente dispõe o art. 99 do CTN, “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

No meu entender, a prestação de serviços e exploração dos bens patrimoniais para auferir receita a ser destinada a suas finalidades assistenciais constitui uma das atividades próprias da entidade beneficente, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o art. 14, X, da MP 2.158-35/2001 assim não o fez.

Ademais, verifico que as receitas incluídas na base de cálculo da COFINS, pela fiscalização (fls. 526 e ss.), compõem a atividade própria da recorrente, descrita no Estatuto Social (fl. 600):

Art. 32º As fontes de recursos para sua manutenção e cumprimento de suas finalidades serão provenientes de:

a) Contratos ou convênios filantrópicos com outras instituições congêneres ou afins;

b) Donativos e legados de pessoas físicas ou jurídicas;

c) Venda, locação e cedência dos seus bens e serviços, por iniciativa própria ou de terceiros;

d) Exploração de suas propriedades;

e) Direito sobre obras artísticas, literárias e de imagem de associadas;

f) Aplicações financeiras ou em outros bens;

g) Auxílios e subvenções dos Poderes Públicos;

h) Receitas obtidas com as atividades e serviços de suas Unidades de Prestação de Serviços;

Receitas obtidas com serviços prestados pelas associadas;

j) Outras receitas eventuais.

Por fim, os argumentos da recorrente, que passam pela defesa da inconstitucionalidade da legislação que lastreia o auto de infração, por ofensa à imunidade,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 10/11/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente

em 10/11/2013 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 12/11/2013 por IRENE S

OUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 19/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13839.001046/2005-58
Acórdão n.º **3202-000.904**

S3-C2T2
Fl. 676

prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, não merecem ser conhecidos, consoante encartado na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário. Na parte conhecida, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, julgando improcedente o auto de infração.

É como voto.

Thiago Moura de Albuquerque Alves