



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

Processo nº 13971.721215/2014-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-004.256 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO COFINS
Recorrente FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE - UNIDAVI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2009 a 31/12/2009

CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA. APRECIÇÃO DE MÉRITO.

Inexiste concomitância entre processo administrativo de constituição de crédito tributário e ação civil pública ajuizada por terceiros em face do contribuinte. Inviável atribuir renúncia à esfera administrativa quando o contribuinte não deu causa à demanda judicial.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que a unidade preparadora, ultrapassada a questão concernente à concomitância, aprecie todo o mérito do litígio. Vencido o conselheiro Marcelo Giovani Vieira (relator), que conheceu em parte do Recurso e, na parte conhecida, deu-lhe parcial provimento, para afastar do lançamento a exigência sobre as receitas de contraprestações de serviços educacionais. Acompanharam o relator os Conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(assinatura digital)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

(assinatura digital)

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

Relatório

Reproduzo relatório de primeira instância:

Trata-se de Auto de Infração correspondente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidente sobre receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços de ensino, no valor de R\$ 61.992,80, acrescido da multa de ofício e juros de mora.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que, por força de decisão judicial cautelar, proferida nos autos da Ação Civil Pública nº 21165-69.2013.4.01.3400, impetrada pelo Ministério Público Federal, à RFB foi determinado que constituísse os créditos da seguridade social até 31/12/2009. Também consta que, apesar disso, a ação fiscal (Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0920400.2013.00427), foi encerrada sem o levantamento da Cofins, pois se considerou, na ocasião, que a entidade estaria isenta da contribuição, tendo em vista o artigo 8º da Lei nº 11.096/2005 (adesão ao PROUNI). Ou seja, mesmo tendo sido determinada a constituição dos créditos, não houve lançamento em razão de as receitas da entidade terem sido consideradas isentas.

O lançamento está fundamentado, dentre outros dispositivos, no art. 10, inciso XIV da Lei 10.833/2003 que determina que “Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, (...) as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior”.

Assim, foram lançados os valores da contribuição incidente sobre as receitas tributáveis, apurados nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991 e art. 2º da Lei nº 9.718/98, decorrentes da prestação de serviços de ensino, no caso, os valores que não se referem a: receitas isentas decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica (Art. 8º, III e § 1º da Lei 11.096/2005 - PROUNI) e as receitas isentas derivadas das atividades próprias (Art. 47, II e § 2º da Instrução Normativa SRF 247, 21/11/2002).

A impugnante contesta o lançamento, inicialmente, suscitando a decadência em relação aos créditos tributários constituídos para as competências de 01 a 03/2009, conforme dispõe o artigo 173, inciso I, do CTN.

No mais, alega, em síntese, que o lançamento é insubsistente, e pede sua nulidade, pois detém a condição, de fato e de direito, de entidade beneficente de assistência social, com certificação (Cebas) em pleno vigor, o que obsta a hipótese de lançamento tributário. Afirma que é legítima entidade educacional voltada a promoção da justiça social e da dignidade humana, que, além das bolsas concedidas pelo PROUNI, desenvolve ações de inclusão dos carentes ao ensino e aos direitos sociais, portanto, caindo por terra a argumentação trazida no auto de infração ora impugnado. Assim, goza de desoneração tributária referente as Contribuições Sociais, direito conferido expressamente no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, regulado pela Lei nº 12.101/2009, o que lhe garante a fruição deste benefício na qualidade de imunidade, conforme reiterada jurisprudência, notadamente do Supremo Tribunal Federal. Por fim, alega que para fazer jus à imunidade em relação Contribuições em tela, cumpre os requisitos cumulativamente exigidos para tanto, previstos, antes no art. 55 da Lei nº 8.212/91 e, mais recentemente, no art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

A DRJ/Florianópolis/SC – 4ª Turma, por meio do Acórdão 07-37.150, de 3/04/2015, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Transcrevo a ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO JUDICIAL. COINCIDÊNCIA DE MATÉRIAS. EXIGÊNCIA DEFINITIVA.

A matéria objeto de lançamento fiscal que tenha sido submetida à apreciação judicial pelo Ministério Público não será analisada na esfera administrativa, pelo que se reputa definitiva a exigência no âmbito administrativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2009 a 31/12/2009

MATÉRIA INCONTESTE. EXIGÊNCIA DEFINITIVA.

O julgador administrativo é impedido de manifestar-se em relação a matéria contra a qual o impugnante não se manifestou expressamente, pelo que se reputa definitivo, na esfera administrativa, o lançamento na parte relacionada a tal matéria.

A entidade então apresentou Recurso Voluntário, onde reitera as razões de defesa da Impugnação. Aduz, adicionalmente, pela aplicação da Súmula Carf 107, que considera como “receitas próprias” as contraprestações aos serviços de educação prestados pelas entidades sem fins lucrativos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator

Observo inicialmente que o recurso é tempestivo.

A exigência de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS é, no caso da isenção de Cofins para instituições de educação sem fins lucrativos, impositiva por comando do Decreto 4.524/2002, art. 46, § único¹.

Observo que o art. 55 da lei 8.212/91, que tratava da matéria, foi parcialmente considerado inconstitucional, na parte que trata do conceito de beneficência, na ADI 2028:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: "Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar". Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Transcrevo excerto do acórdão:

“No mérito, por unanimidade e nos termos do voto do Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998”

Agora, trechos do voto condutor:

Por tudo o que se vem de expor, fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d)

¹ 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.

esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.

(...)

As requerentes enfatizam que esse dispositivo (a) restringiria o benefício constitucional da imunidade, ao confundir o conceito de entidade beneficente com o de entidade filantrópica (versão da Lei 9.249/96); além de (b) operar delegações implícitas de poderes ao Conselho Nacional de Assistência Social, autoridade administrativa responsável pelo registro e emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Não é bem assim. As sucessivas redações do art. 55, II, da Lei 8.212/91 têm em comum a exigência de (a) registro da entidade perante o CNAS; (b) a obtenção do certificado expedido por este órgão; e (c) a validade trienal do documento.

Como o conteúdo da norma tem relação com a certificação da qualidade de entidade beneficente, fica afastada a tese de vício formal. Cuidam essas normas de meros aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. Neste aspecto, sempre caberá lei ordinária, como já reafirmado em outras oportunidades pela jurisprudência do STF. É insubsistente, ainda, a alegação de violação aos §§ 1º e 6º do art. 199 da CF, por confusão dos conceitos de entidade beneficente e entidade filantrópica. A mera designação, pela Lei 9.429/96, do certificado necessário para fruir a imunidade como Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não induz à conclusão de que todos os serviços tenham que ser forçosamente prestados de modo gratuito. Tanto assim que a lei admitia o enquadramento de entidades de saúde na qualificação de beneficentes caso reservassem 60% dos atendimentos para o SUS.

Também não é possível extrair, como quer a requerente, da mera exigência de registro e obtenção de certificado, uma violação implícita à vedação de delegação de poderes. Trata-se, no ponto, de competência administrativa legítima que, de resto, já foi tida por constitucional por diversos precedentes do Tribunal, dentre os quais refiro o seguinte:

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA: DESPROVIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO SOBRE PRETENSO DIREITO ADQUIRIDO DA RECORRENTE AO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS.

1. As entidades reconhecidas como de caráter filantrópico antes da publicação do Decreto-Lei n. 1.572, de 1º.9.1977, não têm direito adquirido à renovação e manutenção de certificados de filantropia. Precedentes. Não são, portanto, imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à

quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente quando da requisição do certificado. 2. A exigência de emissão e renovação periódica do certificado de entidade de fins filantrópicos, prevista no inc. 11 do art. 55 da Lei n. 8.212/91 (revogado pela Lei n. 12.101/2009), não ofendia os arts. 146, 11, e 195, § 7º, da Constituição da República. Precedentes. A inclusão dessa matéria no procedimento da repercussão geral (Recurso Extraordinário n. 566.622, Relator o Ministro Marco Aurélio) não serve como óbice à apreciação de recursos não abrangidos pelo art. 543-A do Código de Processo Civil, como sucede com o recurso ordinário em mandado de segurança. 3. Embargos de declaração acolhidos para prestar esclarecimentos, sem modificação do julgado.

(RMS 27369 ED, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA,

Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, DJe 27/11/2014)

É que, conforme explicitado, há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar, mediante a emissão de certificado, o suprimimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da CF. E ficou expresso, no acórdão recorrido, que a demandante não satisfaz uma das exigências validamente previstas pela Lei 8.212/91, a saber, a do seu art. 55, I, de obtenção de título de utilidade pública federal.

Isto é bastante para manter a autoridade do acórdão recorrido, frustrando a pretensão recursal.

Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

(destaquei)

Copio os referidos dispositivos legais considerados inconstitucionais:

"Art.55.

.....
.....

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008)
Rejeitada

.....

§ 3o Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem

dela necessitar. (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento." (NR) (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008) Rejeitada

"Art.55.

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Vide Medida Provisória nº 446, de 2008) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Vide Medida Provisória nº 446, de 2008) [\(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009\)](#)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Vide Medida Provisória nº 446, de 2008) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento." (NR) (Vide Medida Provisória nº 446, de 2008) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Tem-se então que os aspectos materiais da definição de entidades beneficentes de assistência social, isto é, o conceito aplicável de beneficência, somente pode ser definido em lei complementar, porém os aspectos formais podem ser, e foram, definidos em Lei ordinária.

A Lei 12.101/2009, que teve redação dada pela Lei 13.151/2015, estabelece apenas requisitos formais para a obtenção do CEBAS. Não mais estabelece conceito de assistência social, vazados nos dispositivos inconstitucionais.

Portanto, o cumprimento dos requisitos formais da Lei 12.101/2009, é exigível para fruição da imunidade.

Não obstante, no presente caso, o cumprimento dos requisitos para a obtenção do CEBAS foi submetido à apreciação do Poder Judiciário, por ação do Ministério Público, conforme relatado, de modo que este colegiado não pode conhecer desta matéria, por concomitância de instâncias. Com efeito, o Carf não pode emitir juízo acerca da exigência do Cebas, posto que tal matéria será decidida judicialmente, e caberá à Receita Federal cumprir as determinações judiciais que afetarem o presente julgamento, sem intermediação do Carf.

Ainda que a recorrente não seja a demandante da ação, a razão do não conhecimento não é derivada da autoria, mas incompatibilidade de decisão administrativa quando haja decisão judicial na mesma matéria, em vista da jurisdição una.

Observo que a entidade era detentora do CEBAS, e o fundamento do lançamento, nesta matéria, era a ordem judicial para constituição do crédito tributário, sem análise dos requisitos para sua obtenção.

Assim, caso a ação judicial se encerre em desfavor da recorrente, o Auto de Infração permanecerá válido quanto a esta matéria.

As outras matérias versadas no Recurso Voluntário, independente de decisão judicial, serão analisadas a seguir.

Quanto à isenção de Cofins, no que respeita às receitas de “atividades próprias” do art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, combinado com art. 13 do mesmo instrumento², não é matéria litigiosa, posto que reconhecida pelo Fisco.

Diverge-se, agora no Recurso Voluntário, quanto à definição da expressão “atividades próprias”, por distinto tratamento dado pela IN SRF 247/2002, art. 47, §2º³, e a súmula Carf 107, que considera, como atividades próprias, as contraprestações aos serviços de educação.

Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Embora tal matéria não tenha sido objeto da Impugnação, considerando que se encontra sumulada no Carf, nº 107, convergente como o que pede o contribuinte, e em vista de seu efeito vinculante para a administração, cf. conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018,

² 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 no 9.532, de 10 de dezembro 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.

³ § 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.

Processo nº 13971.721215/2014-36
Acórdão n.º **3201-004.256**

S3-C2T1
Fl. 6

DOU de 08/06/2018, entendo que a ausência de controvérsia entre as partes enseja o conhecimento de ofício, por questão de ordem pública.

Desse modo, as receitas de contraprestação de serviços educacionais são atividades próprias das entidades de educação sem fins lucrativos, e são isentas da Cofins.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar do lançamento as receitas de contraprestações de serviços educacionais.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Em que pesem as fundamentadas razões do nobre Relator, divirjo da conclusão obtida. Cumpre apresentar, no presente voto, o posicionamento acompanhado pela maioria da Turma Julgadora.

É fato a existência de ação judicial, no caso, ação civil pública, em sede da qual foi determinada a lavratura de auto de infração com vistas à assegurar eventual crédito tributário a favor da Fazenda Nacional.

Contudo, trata-se de ação proposta por terceiros - Ministério Público - em face da entidade ora contribuinte. Nesta ação, sequer é parte a Fazenda Nacional.

Com efeito, o instituto da concomitância, tal como estabelecido pela Súmula nº 1 do CARF, impede que o próprio contribuinte demande simultaneamente nas esferas administrativa e judicial, em razão da primazia da esfera judicial à administrativa:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ora, como pode o contribuinte ser considerado renunciante à esfera administrativa em razão de ação judicial proposta por terceiros? Apenas ato do próprio contribuinte é capaz de configurar a dita renúncia à esfera administrativa.

Ademais, em que pese a existência de determinação judicial para a realização do lançamento tributário em face da entidade Recorrente, esta determinação não assegura a sua validade. A "obrigação de fazer" determinada pelo Juízo consiste na constituição do crédito tributário supostamente devido na hipótese de, ao final da demanda judicial, vir a ser revogada a condição de entidade imune ou isenta. Contudo, tal determinação não acarreta a possibilidade de discussão formal ou material acerca do crédito tributário no bojo da citada demanda judicial. Logo, esta discussão pode e deve se dar na esfera administrativa, segundo os preceitos reguladores da ampla defesa e contraditório.

Por fim, há de se assentar que, em ação coletiva, a coisa julgada se dá "*secundum eventum litis*". Ou seja, o resultado da ação coletiva, quando negativo, não prejudica os interesses individuais dos integrantes do grupo, categoria ou classe que buscou, inicialmente, a defesa dos seus interesses no processo coletivo. Logo, sequer se poderia afirmar que o destino do lançamento tributário ficará irremediavelmente atrelado ao resultado final nesta ação já existente, posto que nova demanda eventualmente proposta poderá obter resultado final diverso da primeira.

Isso posto, há que se afastar a dependência firmada entre o lançamento tributário objeto da presente lide administrativa da Ação Civil Pública nº 21165-69.2013.4.01.3400, devendo a Autoridade lançadora apreciar os argumentos de direito trazidos pelo contribuinte em sua defesa administrativa, consoante legislação aplicável à espécie.

Assim, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que a unidade preparadora, ultrapassada a questão concernente à concomitância, aprecie todo o mérito do litígio.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário