



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

Processo n° 15940.000159/2010-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.327 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de outubro de 2014
Matéria COFINS
Recorrente ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A rejeição fundamentada do pedido de perícia e de dilação probatória não configura cerceamento do direito de defesa, mormente quando as provas que se pretendem produzir devem ser oferecidas no processo judicial.

IMUNIDADE. ART. 150, VI, "C", DA CF/88.

A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da CF/88 só alcança os impostos.

IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF/88. .

Para fazer jus à imunidade constitucional prevista no art. 195, § 6º da Constituição, deve a entidade preencher todos os requisitos estatuídos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TUTELA ANTECIPADA.

Se a tutela antecipada concedida em ação civil pública determinou o cancelamento do certificado de fins filantrópicos da recorrente, só resta à fiscalização da Receita Federal constituir o crédito tributário, por falta de observância do art. 55, II, da Lei nº 8.212/91.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência do contribuinte por via postal em 18/02/2010 (fl. 1630), lavrado para exigir o crédito tributário relativo à COFINS, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento da contribuição nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2007 e dezembro de 2008.

Segundo o termo de verificação fiscal de fls. 1611/1613:

"(...)

1. A presente fiscalização verificou a incidência da COFINS sobre o Faturamento correspondente a Receita Bruta efetivada no período de Janeiro de 2007 a Dezembro de 2008. fulcrado em decisão expedida em sede de tutela antecipada, pela Subseção Judiciária de São Paulo - 1ª Vara Federal de Presidente Prudente na Ação Civil Pública nº 2007.61.12.012431-9, movida pelo Ministério Público Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS em face da Associação Prudentina de Educação e Cultura - APEC, CNPJ nº44.860.740/0001-73 que determinou à União que suspenda o Certificado de Entidade Filantrópica concedido à ré com efeito retroativo ao fato mais remoto narrado na peça inicial, sendo vedada a renovação do certificado até ulterior deliberação judicial;

2. É oportuno registrar que em pesquisa efetuada junto ao Portal da Justiça Federal da 3ª Região consta publicado no Diário Eletrônico que em 09/02/2009 a Desembargadora Federal indeferiu o pedido de atribuição de efeito suspensivo ao recurso de agravo de instrumento interposto contra a decisão do MM. Juízo de 1ª Instância;

3. Em cumprimento a decisão da tutela antecipada acima mencionada, o Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, através das Resoluções nº 4 de 27 de janeiro de 2009, publicada no DOU de 28/01/2009 e nº 6 de 27 de janeiro de 2009, publicada no DOU de 28/01/2009, não renovou o Certificado de Entidade Filantrópica - CEAS, referente ao período de 01/01/1995 até a presente data;

4. Posto isto, a fiscalizada passa a ser contribuinte da COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, incidente sobre o Faturamento e Receita Bruta, no regime cumulativo nos termos da legislação vigente;

5. No período acima citado, ou seja, de Janeiro de 2007 a Dezembro de 2008, a empresa Aderiu ao Programa Universidade para Todos (Prouni), na forma da Lei nº 11.096. de 13 de janeiro de 2005;

6. As regras do PROUNI definem que estão isentas de recolhimento da COFINS as receitas oriundas das atividades de graduação tradicional e tecnológica. cujas receitas serão excluídas da Base de Cálculo;

7. As isenções acima mencionadas recaem sobre o valor da receita auferida em decorrência da realização de atividades de ensino superior, provenientes de cursos de graduação e cursos seqüenciais de formação específica;

8. Para as receitas das demais atividades de ensino e para as atividades não relacionadas a ensino incide a COFINS à alíquota de 3,00%;

(...)"

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

1) É instituição de ensino abrangida pela imunidade estabelecida no art. 150, VI, "c", da Constituição e cumpre rigorosamente os requisitos exigidos no art. 14 do CTN. Também preenche os requisitos dos artigos 12 a 15 da Lei nº 9.532/97. Anexou cópias de seus estatutos, certidões de entidade beneficente de assistência social, de utilidade pública municipal, inscrição no conselho municipal de assistência social, declaração de utilidade pública federal, registro no Conselho Nacional de Serviço Social, Ofício do CNAS, certificado de entidade de fins filantrópicos, certidão de apresentação de relatório circunstanciado ao Ministério da Justiça, certidão do Ministério do Combate à Fome e CNAS, petição do INSS reconhecendo o caráter filantrópico e demonstrativo contábil de aplicação de recursos em território nacional no ano atingido pelo lançamento;

2) A fiscalização invoca a existência de decisão da Justiça Federal local que antecipou tutela pretendida pelo Ministério Público Federal e decretou a suspensão do certificado filantrópico concedido à autuada. Esse fato em nada socorre a pretensão do fisco, pois uma vez satisfeitas as exigências legais (CTN, art. 14), a instituição sem fins lucrativos tem direito à imunidade. O certificado tem natureza meramente declaratória, ou seja, não é ele que concede a imunidade. Além disso a decisão de primeira instância não transitou em julgado, pois pendem os recurso especial e extraordinário interpostos pela recorrente;

3) Alega que nos últimos anos tem praticado a filantropia, pois pelos corredores da Universidade por ela mantida circularam milhares de bolsistas, milhares de alunos carentes, que somente seguiram seus estudos mercê da gratuidade ou bolsas parciais com que foram agraciados. As clínicas de medicina, fisioterapia, audiologia, farmácia, psicologia, enfermagem, nutrição e odontologia são frequentadas diariamente por centenas de pacientes carentes. Ao contrário do afirmado pelo Ministério Público na inicial da ação popular, a gratuidade praticada pela entidade supera o que prevê a legislação de regência. Na sequência passa a tecer comentários sobre a pretensão do Ministério Público e a refutar os argumentos da ação judicial submetidos ao Poder Judiciário;

4) Não existindo decisão definitiva na ação, a decisão de autuar a entidade foi temerária. Os fiscais se fiaram em uma decisão precária de natureza provisória. O lançamento não está revestido do caráter da certeza, havendo violação do princípio da segurança jurídica;

5) A MP 446, de 07/11/2008, que mesmo rejeitada pelo Congresso gera efeitos pelo período que esteve vigente, estabeleceu em seus arts. 37 e 39 que se consideram deferidos os pedidos de renovação sem julgamento por parte do CNAS e os pendentes de julgamento de pedido de reconsideração ou de recurso. A recorrente possuía pedidos de renovação de certificado e pedidos de reconsideração pendentes de análise no CNAS. Tais pedidos devem ser considerados deferidos, nos termos dos arts. 37 e 39 da referida MP. A antecipação da tutela determinou que a União suspendesse o Certificado de Entidade Filantrópica concedido à instituição com efeito retroativo ao fato mais remoto narrado na peça inicial, sendo vedada a renovação do certificado até ulterior deliberação do juízo. Mas isso aconteceu de forma interina e precária, que não afeta os efeitos da MP 446, de 07/11/2008, que considera deferida tal certificação de 01/01/2001 até 31/12/2009 (3º, 4º e 5º pedidos de renovação);

6) Protestou por todos os meios de prova em direito admitidos, mormente a juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil para constatar o cumprimento do art. 14 do CTN e requereu o cancelamento do auto de infração.

A 4ª Turma da DRJ Ribeirão Preto, por meio do Acórdão nº 36.890, de 08 de março de 2012, julgou a impugnação improcedente. Foram rejeitados de forma motivada os pedidos de juntada de novas provas e de realização de perícia. No mérito, ficou decidido que o art. 14 do CTN é inaplicável ao caso concreto. A COFINS foi instituída com base no art. 195 da CF/88 e não existe óbice à sua instituição lei ordinária. Já o art. 195, § 7º da CF/88 também não exige lei ordinária para regulamentar a imunidade. Sendo assim, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabeleceu os requisitos para as entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade. Uma dessas exigências é o certificado de fins filantrópicos do CNAS, que a própria recorrente reconheceu não possuir. Sendo assim, a DRJ considerou correto o lançamento da COFINS.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 19/03/2012 (fl. 1742) o contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/04/2012. Alegou em síntese o seguinte:

1) O julgamento de primeira instância nem sequer mencionou o principal tema relativo ao auto de infração: a decisão judicial de antecipação da tutela que suspendeu o certificado filantrópico da recorrente. O gatilho da autuação foi a suspensão retroativa do certificado filantrópico da autuada, o que constitui um grave defeito daquela decisão;

2) Entretanto, no último mês de março (de 2012) o TRF da 3ª Região deu provimento parcial ao agravo de instrumento interposto pela recorrente (doc. 01). Com isso, caiu por terra o único fundamento da autuação: a suspensão retroativa do certificado de entidade assistencial outorgado em favor da recorrente, emanado de uma decisão antecipatória de tutela judicial. As Resoluções nº 04 e 06 do CNAS (docs. 02/03), ambas mencionadas no auto de infração, dão conta de que o Certificado Filantrópico foi suspenso em razão da mencionada antecipação de tutela. Com a cassação dessa liminar que suspendia retroativamente o certificado da recorrente, não há fundamento algum para manutenção do lançamento;

3) Reprisou os argumentos de impugnação relativos ao cumprimento da gratuidade em relação à diversas especialidades clínicas e à concessão de bolsa de estudo

integrais e parcial a alunos carentes. Reprisou os argumentos sobre a imunidade do art. 150, VI, "c", da CF/88 e quanto ao cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN;

4) Alegou que o acórdão de primeira instância incorreu em cerceamento de defesa, pois a recorrente pretendia demonstrar através de farta documentação, além de perícia, que tem praticado a filantropia como objeto fiel, e que pretender desprezar esse fato (o que fez a Receita Federal) é ignorar a realidade. A matéria de defesa suscitada pela recorrente exigia a produção de provas. Sem oportunizar essas provas a DRJ viciou o julgamento de forma insanável, incorrendo em cerceamento de defesa, que acarreta a nulidade daquele *decisum*;

5) Requereu que fosse decretada a nulidade do acórdão recorrido; o retorno à instância de origem para que as provas possam ser produzidas. No mérito, espera pela reforma da decisão recorrida, com a prolação de uma nova que venha acolher sua impugnação julgando insubsistente o auto de infração.

Por meio da Resolução 3401-000.644, o julgamento foi sobrestado para que se aguardasse o julgamento dos RE 636.941 e 566.622 nos quais se discute a necessidade de reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão da imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

Com o advento da Portaria MF nº 545, de 18/11/2013 (DOU de 20/11/2013) houve a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que estabeleciam o sobrestamento do feito. Em face do relator originário, Conselheiro Emanuel Dantas de Assis, ter deixado o CARF, o processo entrou em novo lote de sorteio, tendo sido sorteado a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A defesa alegou a nulidade da decisão de primeira instância em razão do indeferimento da perícia e do pedido de dilação probatória.

Não houve a nulidade alegada por três motivos.

Em primeiro lugar porque os pedidos de perícia e de dilação probatória foram indeferidos motivadamente, conforme determinam os artigos 18 e 28, in fine, do Decreto nº 70235/72.

Em segundo lugar porque no processo administrativo fiscal a regra é de que, em relação ao contribuinte, a instrução processual se encerra no momento da impugnação, ressalvada as hipóteses estabelecidas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, o que não ocorreu no caso concreto.

E em terceiro lugar porque a perícia e as provas documentais que o contribuinte pretende produzir, devem ser produzidas nos autos da ação civil pública 2007.61.12.012431-9, que tramita na Vara Federal de Presidente Prudente.

Afinal de contas, como bem apontado na defesa, este processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário da COFINS só existe porque a autoridade judiciária determinou que a administração pública cancelasse o certificado de filantropia concedido à recorrente com efeito retroativo.

Assim, a defesa deve produzir as provas almejadas no âmbito da ação civil pública para convencer os órgãos do Poder Judiciário a julgarem improcedente aquela ação. Enquanto perdurar o efeito da tutela antecipada, que mandou a administração pública cancelar o certificado filantrópico com eficácia retroativa, a administração tributária judicante não tem o que fazer com este auto de infração a não ser mantê-lo.

Com esses fundamentos rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

A defesa se queixou também quanto ao fato do acórdão recorrido não ter citado a ação judicial, pois ela teria sido o mote para a fiscalização lavrar o auto de infração.

Ao contrário do alegado, a ação civil pública 2007.61.12.012431-9 foi citada no relatório do acórdão recorrido (fl. 1732) e também na fundamentação do voto condutor do referido acórdão (fl. 1736). Após citar a referida ação; constatar o cancelamento do certificado do CNAS; e também o indeferimento dos pedidos de renovação, a DRJ não tinha o que fazer, a não ser manter o lançamento.

No mérito, o contribuinte alegou que em março de 2012 o TRF da 3ª Região deu provimento parcial ao agravo de instrumento interposto pela recorrente para cassar a medida liminar anteriormente concedida. A defesa juntou como prova o doc. 01 de fls. 1762/1763.

Pois bem, o exame desse documento não prova que o objeto do agravo de instrumento foi a cassação da tutela antecipada e nem que o provimento parcial englobou a cassação da medida.

Se o provimento do agravo foi parcial e a defesa pediu a revogação da tutela, é óbvio que o contribuinte não obteve tudo que pediu.

Deveria a recorrente ter trazido aos autos o inteiro teor do acórdão ou uma certidão de objeto e pé para que se pudesse aferir o que foi decidido pelo Poder Judiciário.

Não tendo se desincumbido do ônus da prova que lhe competia, só resta manter o auto de infração até que sobrevenha o desfecho da ação civil pública.

No que concerne à argumentação do contribuinte sobre imunidade, devem ser mantidos *in totum* os fundamentos da decisão da DRJ, pois realmente a imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição, regulada pelo art. 14 do CTN, só se aplica a impostos, não alcançando as contribuições do art. 195 da CF/88.

A imunidade em relação às contribuições para o financiamento da seguridade social está prevista no art. 195, § 7º da CF/88, que usou apenas o vocábulo "lei" e não "lei complementar".

Em primeira aproximação, impende examinar qual seria a natureza jurídica da "lei" acima mencionada. Trata-se de lei ordinária ou complementar? O artigo 146 da Carta Política assim preceitua:

“Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”

Como as regras de imunidade tributária estão inseridas nas “Limitações do Poder de Tributar”, poder-se-ia advogar o entendimento de que a lei referida no parágrafo 7º do artigo 195 seria complementar, residindo aí a inconstitucionalidade das leis ordinárias sobre a matéria.

Todavia, esta interpretação não procede.

É conhecida, perante a doutrina e jurisprudência, a classificação do Professor José Afonso da Silva (*in* “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, Ed. RT - 2ª ed. - 1982) sobre a eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais.

Extraí-se de suas lições a concepção de que as normas constitucionais que contenham vedações ou proibições ou, ainda, confirmem imunidades e prerrogativas, possuem eficácia plena, aplicabilidade direta, imediata e integral.

Pois bem, estando a norma provida desses atributos (eficácia plena, aplicabilidade direta, imediata e integral), é desnecessária a edição de lei complementar para regular as limitações do poder de tributar (imunidade), haja vista a plena eficácia da norma constitucional, que dispensa qualquer integração.

Em verdade, o sentido da oração - “*que atendam às exigências estabelecidas em lei*”, lançado no período composto impresso no referido preceptivo constitucional, não é o de condicionar ou restringir os efeitos da norma imunizante, mas sim o de estabelecer o desenho jurídico, as características das entidades beneficiárias da imunidade tributária. Ora, essas exigências não se destinam a regular a eficácia da norma, pois esta, como já se afirmou, é plena. A rigor, busca-se, dentro do campo estritamente tributário, definir o contorno jurídico das entidades beneficentes de assistência social beneficiárias da regra de imunidade.

Até mesmo do ponto de vista lógico, é certo que, antes de se aplicar a regra de imunidade, necessária se faz a delimitação e a identificação de quem serão os seus beneficiários. É esse o sentido da exigência de se atender aos requisitos da lei, ou seja, preestabelecer condições jurídicas para o gozo de uma imunidade tributária.

Nesse sentido, não há como afastar a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212/91, pois segundo a interpretação acima exposta, ele não afronta nenhum comando constitucional, uma vez que não regulou nenhuma das matérias afetas às leis complementares pelo art. 146 da Constituição.

A Lei nº 8.212/91, no seu art. 55, relaciona os pré-requisitos para a utilização da “isenção” da Cofins, relativamente às receitas provenientes das atividades próprias das entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, “*verbis*”:

“Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que

atenda aos seguintes requisitos **cumulativamente:** (o grifo não é do original)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos; (o grifo não é do original).

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V- aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional de Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

Considerando que o certificado de fins filantrópicos da recorrente foi cancelado e que até o presente momento não consta que tenha sido restabelecido, há que se manter o lançamento de ofício nos moldes determinados pelo Poder Judiciário até que sobrevenha o desfecho da ação civil pública.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim