



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

Processo n° 10680.015478/2005-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-001.121 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria COFINS.MULTA
Recorrente BENEFICÊNCIA FRANSCISCANA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2000, 2001

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. ATIVIDADE PRÓPRIA. ABRANGÊNCIA DO TERMO. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS.

A entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins sobre a receita relativa a sua atividade própria (aquela compatível com o seu objeto social), ainda que tenha origem em contraprestação direta dos beneficiários dos serviços prestados.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso de voluntário. Os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior e Thiago Moreira Junior votaram pelas conclusões. Ausente o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente), Gilberto de Castro Moreira Junior, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, acrescido de juros e multa proporcional, no valor total de R\$ 676.663,22, referente a períodos de apuração compreendidos nos anos de 2000 e 2001.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Lavrou-se contra o contribuinte identificado o Auto de Infração de fls. 03/11, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R\$ 676.663,22, incluindo juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 04/05.

A autuação ocorreu em virtude de falta de recolhimento da Cofins referentes às receitas não próprias, decorrentes de mensalidades escolares e taxas escolares por corresponderem à contraprestação dos serviços prestados pela entidade.

O enquadramento legal encontra-se citado em fls. 05.

• Cientificado em 10/11/05 (fls. 03), o interessado apresentou, em 07/12/2005, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 108/137, acompanhado dos documentos de fls. 138/163, com as suas razões de defesa, assim resumidas:

-Conforme assevera a própria autoridade autuante no termo de verificação fiscal, o contribuinte fiscalizado é uma sociedade civil, sem fins lucrativos, detentora de Declaração de Utilidade Pública Federal, de caráter beneficente, filantrópico, educativo, cultural e de assistência social, que tem por finalidade principal a proteção à infância, à adolescência, à velhice e a seus familiares.

-Em virtude disso, a autora faz juz ao benefício fiscal da imunidade previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

-A interpretação que fundamentou a autuação fiscal em epígrafe não se coaduna com os ditames constitucionais e com a legislação em voga, devendo ser, pois, considerada insubsistente a exigência fiscal.

• -O conceito de imunidade, na acepção restrita, é aplicado às normas constitucionais que vedam a tributação de determinadas pessoas, fatos ou bens, através da delimitação expressa da competência tributária.

-A Constituição Federal vigente, em seu artigo 150, inciso VI, "C", desenhou os contornos para delimitar a imunidade a impostos das entidades sem fins lucrativos, em relação ao patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes.

-Além desta hipótese, a Constituição de 1988 previu outra hipótese de imunidade tributária, essa restrita às entidades beneficentes de assistência social.

-Esta hipótese é prevista no § 7º do art. 195 do texto Constitucional pátrio e tem como objeto as contribuições sociais para a seguridade social.

- Numa interpretação lógico-sistemática, e imperioso concluir que, por força do art. 146, II da CF, o ato normativo a que se referiu o comando constitucional disposto no art. 195, § 7º trata-se de uma lei complementar.

-Sendo assim, o art. 6º III da LC nº 70/91 regulou a proibição constitucional de incidência da Cofins sobre as receitas auferidas pelas entidades beneficentes e de assistência social, que deu o status de imunidade a esses entes.

-Além disso, apesar de não fazer expressamente menção às entidades que prestam serviços educacionais, é pacífico tanto na doutrina, quanto na jurisprudência que o Constituinte estendeu a imunidade prevista no art. 195, § 7º àqueles entes.

-Sendo assim, a expressão "entidade beneficente e assistência social" posta no art. 195, § 7º do texto constitucional, está disposta de forma genérica, alcançando as entidades educacionais sem fins lucrativos.

-Vale ressaltar, ainda, que, como já foi dito acima, cabe à lei complementar regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Sendo assim, como ainda não foi editada nenhuma norma desse tipo para dispor sobre o assunto, é o CTN que regula essas

• exigências.

-No mesmo sentido da regulamentação da imunidade tributária a impostos, destinada a instituições de educação e de assistência social, é o art. 14 do CTN que prevê os requisitos para a fruição da imunidade tributária a contribuições para a seguridade social deferida às entidades beneficentes de assistência social.

-Os requisitos para a fruição da imunidade tributária à Cofins são os mesmos pra a fruição da imunidade tributária a impostos, ou seja: a) serem entidades beneficentes de assistência social; b) não apresentarem fins lucrativos; c) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; d) aplicarem integralmente no país os seus recursos; e) que os recursos sejam utilizados exclusivamente na manutenção dos seus objetivos institucionais; f) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

-Todos estes requisitos foram e estão sendo rigorosamente cumpridos pelo impugnante. Além de todos estes o impugnante

ainda cumpre as exigências previstas no art. 55 • da Lei 8.212/91.

-Não há espaço para a cobrança da Cofins, tanto no mundo fático, em razão do cumprimento de todas as exigências legais, quanto no mundo jurídico.

-Acontece que, contrariando os ditames constitucionais, a atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2002, em seu art. 93, II, "a", revogou a isenção disposta na Lei Complementar nº 70/91.

-Não seria razoável a equiparação de uma lei ordinária à uma lei complementar, tendo aquela poderes de anular dispositivos desta que engloba, em sua criação, uma esfera política bem mais abrangente e específica.

-Cabe registrar que salta aos olhos a revogação dos dispositivos da Lei Complementar 70/91 por medida provisória (lei ordinária), introduzindo modificações significativas na Cofins, em desrespeito à hierarquia das leis, caracterizando a inconstitucionalidade da Medida Provisória 2158/2001, bem como a violação do princípio da segurança jurídica dos cidadãos.

-Quando a Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, promove alterações no campo de incidência da Cofins, está ela, em conseqüência, alterando uma limitação ao poder de tributar, em confronto direto com o texto constitucional.

-Sendo assim, continua plenamente aplicável o art. 6º, III da LC 70/91, ou seja, as entidades beneficentes de assistência social, incluídas aí as prestadoras de serviços educacionais sem fins lucrativos, continuam tendo todas as suas receitas protegidas pela imunidade à incidência da Cofins.

-Quando a entidade beneficente de assistência social pratica operações de venda de mercadorias e prestação de serviços, ou quando cobra determinada quantia pelas matrículas e mensalidades dos seus cursos, ou, ainda, quando cobra determinado valor pela utilização de seus salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade e receitas de aplicações financeiras, ela não visa concorrer com os demais agentes econômicos, que foram criados exclusivamente para o exercício de atividades empresariais.

-O objetivo da entidade é auferir receitas extras que possam lhe ajudar, ou até mesmo garantir sua existência, para cobrir todas as suas despesas.

-Vale ressaltar que a impugnante, ou qualquer outra entidade beneficente de assistência social não teria condições de funcionar e cumprir suas finalidades específicas, se não tivesse patrimônio e outras fontes de recursos.

-A obtenção das referidas receitas sem que haja o desvio dessa renda para o custeio de despesas que não guardem compatibilidade com os fins para os quais foi constituída a

impugnante, não pode ser invocada pelo fisco como circunstância impeditiva do reconhecimento do direito que ela se arroga, mesmo porque o próprio inciso II do art. 14 do CTN, ao admitir a aplicação de recursos derivados da atividade imune, não deixa dúvida de que está abrindo espaço à contraprestação derivada do patrimônio e de seus serviços, e pouco importa ao montante da contraprestação obtida, porque, na verdade, o que se veda é a distribuição de lucros ou benefícios, o que efetivamente não ocorre e nunca ocorreu.

Requer a anulação do auto de infração.

É o relatório.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte julgou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/BHE n.º 02-18.849, de 25/08/2008 (fls. 166/175), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO

DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

A argüição de ilegalidade e de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa por transbordar os limites da sua competência.

Lançamento Procedente

Irresignada, a interessada apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 179/200, por meio do qual basicamente repete os argumentos já apresentados na impugnação.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

O lançamento decorreu da falta de recolhimento da Cofins sobre receitas que a fiscalização denominou de “não próprias”, oriundas do recebimento de mensalidades escolares

e taxas escolares, as quais, no seu entender, por corresponderem à contraprestação dos serviços prestados pela Recorrente, deveriam ter sido oferecidas à tributação.

Vale destacar que a fiscalização constatou que a Recorrente é sociedade civil sem fins lucrativos, detentora de Declaração de Utilidade Pública Federal, conforme Decreto n° 91.108, de 12 de março de 1985, e certidão com validade até 30 de abril de 2006, bem como que figura como beneficiária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, CNAS, nos termos do inciso II do artigo 55, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 (fls. 46/47).

Pois bem.

Em 29/06/1999, foi editada a Medida Provisória - MP n.º 1.858-6, de 1999, que, no inciso X do art. 14, isentou da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 do mesmo diploma, entre as quais se incluem as instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997. Depois de várias reedições, a referida MP foi revogada. Atualmente, o dispositivo, com a mesma redação, encontra-se encartado no art. 14 da MP n.º 2.1528-35, de 2001:

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;

(...)

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. (g.n.).

Visando regulamentá-la, o Poder Executivo editou, em 17/12/2002, o Decreto n.º 4.524, de 2002, que dispôs, em seu art. 46:

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. (g.n.).

O conceito de atividade própria – que, como se vê, não estava definido na lei, tampouco no diploma regulamentar – só foi explicitado na Instrução Normativa – RFB n.º 247, de 21/11/2002, e nos termos seguintes:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9 º 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.

§ 1 º – 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.

§ 2 º – 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. (g.n.).

Portanto, ao menos para a RFB, havendo contraprestação direta (como no caso: recebimento de mensalidades escolares e taxas escolares), não há falar em receita decorrente de atividade própria, pelo que o valor daí originado deveria integrar a base de cálculo da Cofins.

Não é o nosso entendimento.

Isso porque o legislador ordinário não conferiu à Administração Pública o poder-dever de regulamentar o dispositivo. Simplesmente instituiu a isenção (trata-se, na verdade, de imunidade tributária, prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal), e na hipótese prevista: receita decorrente de atividade própria, sem estabelecer qualquer outro requisito, como a inexistência de contraprestação direta pela atividade realizada.

Ao tentar discipliná-la, a RFB restringiu inadvertidamente a isenção, estatuidando requisito não previsto na lei que criou o benefício. Afinal, como ato infralegal que é, a IN RFB n.º 247, de 2002, apenas se destinava a explicitar os comandos legais, de molde a permitir a sua execução pela própria Administração Pública. Assim, não podem vincular os contribuintes, mas apenas somente ela própria.

Já quanto ao conceito de atividade própria, ela não pode ser outra – até o senso comum autoriza essa conclusão – que não aquela exercida em conformidade com o objeto social da entidade.

Com efeito, o conceito dessa atividade não pode ir tão longe, como defendem alguns, a ponto de abranger as receitas derivadas de qualquer outra atividade, ainda que

posteriormente venham a ser aplicadas na realização do objeto social da entidade. Não é a aplicação da receita que condiciona a isenção, mas a sua origem.

Exemplifiquemos.

Imagine-se uma entidade de assistência social que, entre outros bens, possua um imóvel que fora alugado para uma empresa de estacionamento de veículos. Essa receita de aluguel, porque não derivada da atividade fim da entidade, não pode vir a ser excluída da base de cálculo da Cofins, mesmo que integralmente aplicada na realização de seu objeto social. Isso seria absolutamente incompatível com a expressão “relativas às atividades próprias”, prevista no art. 14, X, da MP n.º 2.1528-35, de 2001.

A aplicação desses recursos, reafirmamos aqui, não condiciona a isenção. O que importa é saber de que atividade eles se originam – se própria, porque condizente com aquilo que a entidade se propõe a fazer, ou se imprópria, se a atividade exercida for qualquer outra.

Condicionar, como se fez, que a receita decorrente de atividade própria não corresponda a uma contraprestação direta do beneficiário do serviço prestado invade a esfera de competência do legislador ordinário, que apenas previu, como condição para a isenção, a origem da receita (da atividade própria), nada mais que isso.

Outro seria o voto se a condição (a contraprestação) fosse estabelecida pelo decreto regulamentar, em vista da impossibilidade de este Colegiado afastar a sua aplicação (art. 62 da Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009). Não é o caso, porém.

Comungando com o entendimento que adotamos, vejamos-se as seguintes ementas de decisões do CARF:

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS.

Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social. (Acórdão nº 3201-001-457, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, Sessão de 22/10/2013)

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS.

Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social. (Acórdão nº 3401-002.233, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sessão de 25/04/2013).

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS.

Em conformidade com a constituição federal, e, tratando de Instituição de educação e de assistência social, sem fins

lucrativos, atendidos os requisitos da imunidade, na linha da melhor doutrina e de acordo com a jurisprudência do STF e STJ, a imunidade da entidade deve ser reconhecida como um todo, capaz de abranger toda e qualquer receita proveniente de sua atividade. (Acórdão nº 3403-001.918, Rel. Cons. Domingos de Sá Filho, Sessão de 27/02/2013).

*ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. SERVIÇOS
CONTRAPRESTACIONAIS. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI
Nº8.212/91.*

Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social. (Acórdão nº 9303-01-521, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, Sessão de 04/07/2011).

*ENTIDADES DE EDUCAÇÃO. CNAS E ISENÇÃO. RECEITAS
DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ABRANGÊNCIA.*

À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuidade na prestação de serviços não podem ser exigidos das entidades de assistência social para a caracterização da imunidade constitucional às contribuições sociais. Assim, o conceito de “receitas de atividades próprias”, para efeito da isenção de PIS e Cofins das entidades que tenham certificado de entidade beneficente de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades. (Acórdão nº 3302-01.563, Rel. Cons. José Antônio Francisco, Sessão de 25/04/2012).

Com relação às ementas acima que se referem ao art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991 (instituiu o plano de custeio da Seguridade Social), sabe-se que o Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n.º 2028-5, já havia suspenso a eficácia dos dispositivos legais que descaracterizavam, como sem fins lucrativos, as entidades que prestavam serviço remunerado.

Hoje, o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, encontra-se revogado pelo art. 44 da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO** ao recurso de voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

CÓPIA