



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

Processo nº 10675.001230/2008-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.825 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DE MINAS GERAIS - AEMG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2004, 2005

ENTIDADES DE EDUCAÇÃO. 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, relativamente aos serviços prestados que façam parte de seu objeto social.

COFINS. LEI 9718/98 (ALARGAMENTO DE BASE). INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O recente julgamento de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 pelo Supremo Tribunal Federal não pode ser ignorado pelo tribunal administrativo, devendo, inclusive, ser reconhecido e aplicado de ofício por qualquer autoridade administrativa a nulidade da norma, sob pena de enriquecimento ilícito.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira seção de julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos

termos do voto da Relatora. Vencido o conselheiro José Antonio Francisco que mantinha a tributação da receita de aluguéis.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Fábila Regina Freitas, Alexandre Gomes, José Antonio Francisco.

Relatório

Trata-se de auto de infração (R\$ 756.234,35 - fls. 04/20) lavrado para fim de constituir supostos créditos de COFINS – Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social – devidos pela Recorrente, associação civil (estatuto – fls. 22/43) sem fins lucrativos, sobre valores recebidos a título de contraprestação de serviços de educação.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 07/09), a Recorrente teria incorrido em infração ao deixar de tributar pela lei nº 9.718/98 receitas que, no entender da fiscalização, não seriam próprias de sua atividade-financeira/empresarial, além de possuir caráter contraprestacional, a saber:

Trecho do Termo de Verificação Fiscal – Fls. 10

“5-) Portanto, a isenção não alcança aquelas receitas que são próprias de atividade econômico-financeira ou empresarial. Desta forma, as receitas detalhadas nos demonstrativos às fls. 10 a 11 - BASE DE CÁLCULO DA COFINS - RECEITAS DAS ATIVIDADES DE CUNHO CONTRAPRESTACIONAL estão sujeitas à incidência da COFINS segundo o regime de apuração cumulativo (embora a partir de 1º fevereiro de 2004 tenha passado a coexistir os regimes de tributação cumulativo e não-cumulativo, as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensino fundamental e médio e educação superior continuaram sob a sistemática cumulativa de apuração, nos termos do art. 10, inciso XIV da Lei 10.833/03). Ficou caracterizado, então, a infração à legislação tributária pela falta de recolhimentos da COFINS nos anos de 2004 e 2005, conforme valores detalhados no demonstrativo às fls.12 -

CÁLCULO DA COFINS - 2004/2005. Ressalte-se que, embora o contribuinte tenha solicitado prorrogação de prazo para se manifestar acerca das receitas escrituradas nos Livros Razão, nada mais acrescentou à sua primeira resposta.” – destaquei.

Em sua defesa (impugnação – fls. 166/171), a Recorrente alegou pela impossibilidade de manutenção do auto de infração uma vez que:

- (i) não há discordância acerca do fato de que é entidade sem fins lucrativos e que atende os requisitos do art. 14 do CTN e arts. 15, §3º, 12, §2º, letras "A" até "E" da Lei 9.532/97¹;
- (ii) não se pode admitir a tributação com base em Instrução Normativa - art. 47, §2º da IN 247/2002 – a qual também não é fundamento jurídico para definir o que seja ou não 'receita de atividade própria' para fins de isenção de Cofins sobre associações educacionais sem fins lucrativos;
- (iii) as mensalidades são contraprestações diretas por serviços educacionais, não se tratando, portanto, de receita de atividade não própria.

Após analisar as razões trazidas pela Recorrente, a 2ª Turma da DRJ/JFA proferiu o acórdão nº 09-34562 (fls. 207/210), por meio do qual manteve o auto de infração nos termos lançados, conforme a restou ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS.

Da base de cálculo da Cofins para as instituições sem fins lucrativos excluem-se apenas as receitas próprias da atividade, como definido no § 2 .do artigo 47 da IN SRF n.º 247/2002.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.”

¹ Requisitos legais exigidos para ser entidade sem fins lucrativos:

I) não remunera, de qualquer forma, seus dirigentes; II) aplica integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; III) mantém escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; IV) conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, os documentos que comprovam a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de outros atos que modificaram sua situação patrimonial e; V) apresentou e apresenta, anualmente, Declaração de Rendimentos à Receita Federal.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 215/255) por meio do qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

É cediço que a legislação referente às entidades sem fins lucrativos é complexa pela sua quantidade de dispositivos, conceitos e diversidade de interpretações, tendo sido a matéria conceituada de forma particular pela Receita Federal (por meio de instruções normativas e respostas à consultas), pelo Supremo Tribunal Federal (em Ações Diretas de Inconstitucionalidades – ADI – e análise de Recursos Extraordinários) e pelas entidades sem fins lucrativos (através de sua própria análise).

Trata-se de entidade sem fins lucrativos que exerce a atividade de educação, nos termos de seu estatuto social, a saber:

“Artigo 1.º - Fica constituída aos vinte e oito dias do mês de março do ano de dois mil e três, com sede e foro na cidade de Uberlândia, Estado de Minas Gerais, Av. João Naves de Ávila, 1331, Espaço 8, Bairro Tibery, CEP 38408-100, uma associação denominada ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DE MINAS GERAIS - AEMG, com atuação na localidade de Uberlândia e todo território nacional, e que se regerá pelo presente estatuto, por tempo indeterminado, tudo em consonância com as leis do país.

Parágrafo único: Fica expressamente vedada, sob qualquer forma ou pretexto, a distribuição de lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, membros ou mantenedores da Associação.

Artigo 2º - São seus fins:

a) manter cursos de ensino fundamental e de nível médio, cursos livres de qualquer natureza, sem finalidade lucrativa;

b) promover e divulgar o ensino em todos os graus e ciclos, visando ao progresso cultural e social de Uberlândia e da região;

c) manter, promovendo com todos os recursos de qualquer ordem, as escolas ou cursos e demais atividades que instale, administre, ou dirija;

d) assistir os alunos das escolas mantidas, administradas ou dirigidas pela associação, principalmente os que sejam reconhecidamente pobres, na forma de concessão de bolsas de estudo ou de outras formas assistenciais aprovadas s pela sua administração;”

A premissa utilizada nos autos pela fiscalização, é que a Recorrente é entidade sem fins lucrativos que desempenha a atividade de educação regularmente. Não há qualquer alegação de irregularidade ou descumprimento dos requisitos legais necessários para o reconhecimento da instituição como sendo sem fins lucrativos². Inexiste qualquer discussão acerca da regularidade da constituição e manutenção da entidade como sem fins lucrativos. Desta forma, **admito a premissa da forma como apresentada**.

A autuação pretende exigir a COFINS – Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social, nos termos da Lei Ordinária nº 9.718/98, que seria supostamente devida e não recolhida sobre valores recebidos pela Recorrente (Termo de Verificação Fiscal – fls. 11/12) a título de **(a)** cursos intensivos, semi-extensivos, especiais; **(b)** alugueis e arrendamentos; **(c)** receitas financeiras: juros, descontos, bonificações, recuperação de despesas, multa de rescisão contratual e **(d)** outras receitas.

Da análise dos autos contato que a fiscalização fundamenta a autuação na interpretação de “receita de atividade própria” trazida pela Instrução Normativa nº 247 (IN/SRF) e no conceito da Lei nº 9.718/98.

A meu sentir, vários são os argumentos a serem analisados: **(i)** da gratuidade obrigatória – IN/SRF 247/02; **(ii)** conceito de atividade própria – IN/SRF 247/02 e **(iii)** conceito de receita para a Lei nº 9.718/98.

(i) Da Gratuidade Obrigatória

De acordo com o relatado, a autuação encontra fundamento na aplicação da Instrução Normativa – IN/SRF – 247/02 – que prevê que atividade desenvolvida pela Recorrente teria que ser obrigatoriamente gratuita, posto que não poderia haver uma contraprestação. Nos termos da mencionada IN, o fato de parte dos serviços da Recorrente ser remunerado, ou seja, de existir uma contraprestação ao serviço, seria razão para a incidência contribuição à COFINS.

Define a Instrução Normativa nº 247/2002 em seu art. 47, *verbis*:

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

(...)

II — são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

(...)

*§ 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***

² I) não remunera, de qualquer forma, seus dirigentes; II) aplica integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; III) mantém escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; IV) conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, os documentos que comprovam a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de outros atos que modificaram sua situação patrimonial e; V) apresentou e apresenta, **anualmente, Declaração de Rendimentos à Receita Federal**.

contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais." – destaquei.

O posicionamento que tenho externado em outros julgados similares³ é pela **possibilidade de a entidade sem fins lucrativos desenvolver atividades remuneradas**, isto é, obter uma contraprestação por parte de seus serviços. Tal entendimento fundamenta-se na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 2028-5 (Ação Direta de Inconstitucionalidade), que suspendeu a eficácia dos dispositivos legais que descaracterizavam, como sem fins lucrativos, as entidades que prestavam serviço remunerado, quais sejam: arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98.

O entendimento da Suprema Corte – como não poderia deixar de ser – é no sentido de que as entidades filantrópicas podem e devem ter outra receita além daquela decorrente de doações, conforme voto proferido pelo Ministro Moreira Alves na mencionada ADI, *verbis*:

“É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

(...)” – destaquei.

Errado, portanto, a interpretação pretendida pela Secretaria da Receita Federal que vai de encontro com a própria legislação, a qual não apenas vislumbra a possibilidade de a entidade obter receitas, como prevê a destinação que deve ser conferida a

³ RE 130.378 - Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keramidias

"COFINS – ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS – ATIVIDADE DE ENSINO – CONCEITO DE ATIVIDADE PRÓPRIA

As entidades sem fins lucrativos estão isentas do recolhimento da COFINS sobre a sua atividade própria (MP 2.158-35, art. 14, inc. X, c/c o art. 13, inc. IV e Decreto 4.524/02, artigo 46, inc. II, parágrafo único).

Deve-se entender como atividade própria todos os valores que são aplicados no desenvolvimento da atividade da entidade sem fins lucrativos.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718/98 - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO

A Lei nº 9.718/98 já foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF. Não é possível considerar devida, pelo contribuinte, contribuição decorrente de lei nula.

RECURSO PROVIDO."

estas receitas. Nesta linha está o raciocínio do Ilmo. Min. Sepúlveda Pertence, ao analisar a ADI nº 1.802-03, interposta contra dispositivo de lei que pretendeu tributar as receitas financeiras das entidades sem fins lucrativos, a saber:

“A objeção de que as instituições de saúde de fins não lucrativos – objeto das normas discutidas – não integrariam categoria econômica é de recusar: conforme a própria característica de “entidades sem fins lucrativos” constante do art. 3º do art. 12 da lei questionada – “a que não apresente superavit em suas contas, ou caso os apresente em determinado exercício, destine o referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado” – faz claro que não as descaracteriza o exercício da atividade econômica, desde que o saldo positivo não se converta em lucro a ser distribuído aos associados.” – destaques no original, grifos meus.

A meu sentir, é mais do que claro que, ao complementar a função do Estado, as entidades sem fins lucrativos desenvolvem papel importantíssimo para a sociedade, correspondente à uma contribuição muito maior do que o tributo que deixaram de recolher. É uma atividade imprescindível e que, exatamente por isso, é – e tem que ser – incentivada, sendo defeso à administração pública restringir direito constitucional e legalmente garantido. Neste sentido, tomo as sempre precisas lições de outro Conselheiro desta casa, Fernando da Gama Lobo D'Eça⁴, a saber:

“Sob o ponto de vista subjetivo de sua aplicação concreta, verifica-se que a imunidade tributária é concedida ‘intuitu personae’ às instituições de educação, de saúde e de assistência social sem fins lucrativos e, por consubstanciar uma exceção aos princípios da generalidade, da igualdade, da uniformidade e da universalidade da tributação, somente se justifica sob o primordial ‘interesse público’ existentes nas atividades e serviços por ela desenvolvidos e desinteressadamente prestados à coletividade, nas respectivas áreas sociais de atuação (saúde, educação, assistência social, cultura, habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência, desenvolvimento científico, artístico e tecnológico, desporto e lazer, etc) que, por corresponderem ao atendimento de ‘direitos sociais’ assegurados pela Constituição, o Estado tem o dever de prestar e de estimular (arts. 194, 196, 205, 206, 208 e 215 a 218 da CF/88) e, se viesse a prestar com a mesma amplitude e eficiência do setor privado, ou a subvencionar na mesma medida, como deveria, incorreria em custos muito superiores ao valor da tributação inibida.” – destaquei.

Ante o exposto, afasto o entendimento apresentado pela fiscalização no sentido de o simples fato de a Recorrente receber contraprestação pelos serviços prestados ser suficiente para impedir a aplicação da isenção da COFINS para as receitas recebidas.

⁴ in "PIS e COFINS - à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", MP Editora, artigo "Aspectos Constitucionais das Contribuições Sociais Incidentes Sobre a Receita e o Faturamento das Empresas", fls. 185/186 nº 2.200-2 de 24/08/2001

(iii) Do Conceito de Atividade Própria

Outra razão que fundamenta a autuação é a conceituação realizada pela fiscalização de que a receita recebida não decorre da atividade própria da Recorrente.

Para melhor compreensão, passo a apresentar brevemente a evolução histórica da legislação. A não incidência da COFINS em relação às **atividades próprias** das associações sem fins lucrativos já existia quando da vigência da contribuição ao FINSOCIAL, criada pelo Decreto-Lei nº 1.940/82. O Regulamento trazido pelo Decreto nº 92.698/86, retirava do campo de incidência do FINSOCIAL as receitas de **operações próprias daquelas entidades**, posto que as mesmas não se situavam no conceito de empresa a que se refere a citada matriz legal do FINSOCIAL.

Com a declaração de inconstitucionalidade da contribuição ao FINSOCIAL e a consequente instituição da COFINS pela Lei Complementar nº 70/91, algumas dúvidas surgiram a respeito da incidência da COFINS em relação às receitas das associações, sindicatos, federações e confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Para dirimir tais dúvidas foi editado, pela Secretaria da Receita Federal - SRF, o Parecer Normativo nº 05/92, que esclareceu que a COFINS (instituída e aplicável de acordo com as disposições contidas na Lei Complementar nº 70/91) não incidia sobre as contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatutos das entidades sem fins lucrativos. Entretanto, o mesmo Parecer previu em seu item 6 que são incluídas, na base de cálculo da referida contribuição, as **receitas decorrentes de prestação de serviço e/ou venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados**.

No ano de 1999, foi publicada a Medida Provisória nº 1.856 (29/06/99), posteriormente convertida na Medida Provisória nº 2.158-35/01 (24/08/01), a qual em seu artigo 14, inciso X⁵, tratava especificamente da isenção da COFINS às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, referidas no artigo 13 daquele mesmo dispositivo legal (dentre elas, as associações civis). O dispositivo, por determinação legal, foi aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

⁵ A Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições (redação final MP 2.158-35), assim dispôs em seu art. 14:

"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." (Grifou-se)

O art. 13 citado, aponta essas entidades:

“Art. 13.

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei No 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X- a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu §1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971."

No âmbito administrativo, na intenção de complementar o entendimento da Secretaria da Receita Federal (PN nº 05/92), editou-se a já mencionada Instrução Normativa SRF nº 247/02, a qual define como receita de atividade própria as receitas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, e exclui deste conceito as receitas de caráter contraprestacional, a saber:

“Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º⁶

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.

(...)

§ 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.” – destquei.

Assim, conforme o supra transcrito artigo e de acordo com o entendimento que vem sendo apresentado pelos Agentes Fiscais, este confirmado pela decisão de primeira instância administrativa, a isenção da COFINS para as entidades sem fins lucrativos abrangeria apenas as receitas descritas nos termos da Instrução Normativa. As demais receitas auferidas pelas entidades sem fins lucrativos, incluindo àquelas de caráter contraprestacional ou financeiro, mesmo que estejam voltadas ao desenvolvimento do objeto social da entidade, sujeitam-se ao recolhimento da COFINS.

Desta forma, parece-me claro que o citado artigo da IN 247/02 alterou (na medida em que restringiu) o benefício tributário de isenção concedido às entidades sem fins lucrativos pelo artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 (i.e. isenção em relação às receitas de atividades próprias). Todavia, tal restrição não pode ser levada a efeito, uma vez que, nos termos do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) a legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada de forma literal. Ademais, retirar o benefício fiscal resulta em criar exação, o que gera a consequência de criar tributo por instrução normativa, o que também não é possível.

In casu, a **Recorrente** é entidade educacional, voltada única e exclusivamente à atividade de educação, o que foi comprovado por seu estatuto social e pela própria fiscalização, que não fez qualquer ressalva a este respeito. Registre-se que a autuação alcançou as receitas decorrentes de **(a)** cursos intensivos, semi-extensivos, especiais; **(b)** alugueis e arrendamentos; **(c)** receitas financeiras: juros, descontos, bonificações, recuperação de despesas, multa de rescisão contratual e **(d)** outras receitas.

⁶ Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades:

...omissis...

IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

Necessário mencionar que não consta qualquer inferência nos autos de que os valores auatados não tenham sido aplicados nas atividades da própria entidade. Desta forma e, uma vez que a aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais é requisito legal imprescindível para que a entidade seja considerada sem fins lucrativos e que a fiscalização reconheceu a Recorrente como sendo sem fins lucrativos, parece-me evidente, por lógica inversa, que *in casu* os valores recebidos permaneceram na própria entidade, para o cumprimento de seu objeto social.

No que se refere às receitas mencionadas no item **(a) cursos intensivos, semi-extensivos, especiais**; em vista do objeto social da entidade, não tenho dúvida de que são receitas decorrentes do exercício da atividade da Recorrente.

Em relação ao item **(b), receitas de aluguel e arrendamento**, em vista do disposto no estatuto social a título de objeto social, não vejo como interpretar os valores como sendo decorrentes de atividade própria.

No que se refere ao item **(c) receitas financeiras: juros, descontos, bonificações, recuperação de despesas, multa de rescisão contratual** entendo que, *por sua vez, não implicam exercício de atividade diversa daquela própria da associação, constituindo mero mecanismo para a boa gestão dos ativos da entidade de modo a ensejar o cumprimento das suas finalidades*⁷.

Melhor explicando, ainda que as receitas da **Recorrente** sejam provenientes de aplicações financeiras, entendendo-as vinculadas ao objetivo social da entidade sem fins lucrativos, mesmo porque oriundas dos cursos ou doações recebidas. No meu entender, trata-se de acessório do principal, e se o principal é isento, da mesma forma não se deve tributar o acessório.

Caso assim não fosse, as entidades seriam obrigadas a ficar com seu capital estagnado, sem aproveitar de simples aplicações financeiras que têm como objetivo único e exclusivo aumentar o capital já existente e que será investido na própria entidade. Neste caso estar-se-ia tratando de irresponsabilidade do gestor administrativo da entidade.

Em relação a esta forma de interpretação, cito decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região Fiscal (Porto Alegre – RS):

“TRIBUTÁRIO. COFINS. ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

*Os arts. 13 e 14, inciso X, da MP 2.158/2001 c/c art. 15 da Lei 9.532/97 outorgam isenção da COFINS relativamente às receitas de associações sem fins lucrativos oriundas das atividades próprias das entidades. **Serviços atinentes ao cumprimento das finalidades estatutárias se inserem dentre as atividades próprias da entidade.** (AMS 2004.71.01.001055-3/RS, Acórdão 875854 de 25/10/05)” (grifos nossos)*

Logo, no que se refere às receitas financeiras, entendo estar com razão a Recorrente.

Em relação ao item **(d) outras receitas**, sem saber a origem dos valores, não há meios de analisar se têm referência com o objeto social da entidade.

⁷ Parte da decisão proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.01.001055-3/RS, Acórdão 875854 de 25/10/05, TRF 4ª Região, Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen.

Assim, em relação aos itens tributados por não terem sido considerados como receita própria da Recorrente, entendo que devem ser excluídos os itens (a) e (c).

(iv) Da Tributação pela Lei nº 9.718/98

Como se não bastasse, há ainda a questão de todos os valores restantes nesta autuação se referirem ao alargamento da base de cálculo trazido pela Lei 9718/98, já considerada inconstitucional pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

A primeira premissa aqui utilizada é que a contraprestação não pode ser utilizada como critério para definir receita própria, nos termos das citadas decisões da Suprema Corte. Para tanto importa apenas a atividade da entidade sem fins lucrativos.

Em segundo lugar, a receita decorrente da atividade própria é isenta.

Logo, o que resta para a fiscalização tributar é a receita decorrente de outras atividades, diversas da operacional. Esta pretensão encontra subsídio na antiga redação da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de faturamento para trazer para o aspecto quantitativo da base de cálculo a receita bruta. Todavia, este “alargamento” da base de cálculo do tributo foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Realmente, é de domínio público que, “*ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal*”, redação esta anterior a EC nº 20/98 (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/06, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 16/06/06, pág. 17 EMENT VOL-02237-03 PP-00481; Ac. da 1ª Turma do STF nos Emb. Dec. no RE nº 368.468-PR, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23-06-2006, pág. 52 EMENT VOL-02238-03 PP-00428; Ac. da 1ª Turma nos Emb. Dec. no RE nº 410.691-MG, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23/06/2006, pág. 52, EMENT VOL-02238-03 PP-00538).

Parafraseando o Conselheiro Fernando Lobo D'Eça cito “*Por seu turno, analisando os efeitos reflexos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 sobre os lançamentos fiscais, o E. STJ recentemente esclareceu que “a inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito” e, “embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05).*”

Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação. Conseqüentemente, a base de cálculo das referidas contribuições continua sendo a definida pela legislação anterior, nomeadamente a LC 70/91 (art. 2º), por decorrência da qual o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF”. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RESP nº

828.106-SP, Reg. nº 200600690920, em sessão de 02/05/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 15/05/06, pág. 186)

Consubstanciando atividade essencialmente realizadora do Direito, inteiramente vinculada e subordinada ao princípio da legalidade do tributo (art. 150, inc. I da CF/88; arts. 97 e 142 do CTN), a atividade administrativa do lançamento tributário necessariamente há de conformar-se com a Constituição e com a interpretação que lhe empresta a Suprema Corte, só podendo se efetivar nas condições e sob os pressupostos estipulados em lei válida, donde decorre que ante a formal declaração de inconstitucionalidade ou invalidade da lei pela Suprema Corte, deslegitimam-se todos os lançamentos fundados nas referidas disposição e base de cálculo inconstitucionais (§ 1º do art. 3º da Lei 9.718/98); em suma, são ilegítimos todos os lançamentos que refugiam às base de cálculos do COFINS e PIS/PASEP adotadas pela legislação anterior e ao conceito de faturamento em sentido estrito por ela adotado e equivalente à receita bruta decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza.”

No caso concreto verifica-se que as acusações fiscais do lançamento fiscal excogitado, se fundamentam na disposição legal inconstitucional e versam sobre receitas não operacionais (“receitas financeiras, receita de aluguel e arrendamento, outras receitas”) que se inserem na base de cálculo julgada inconstitucional, o que, nos termos da Jurisprudência citada “torna ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação”.

Assim, de uma forma ou de outra, a questão é que as receitas pretendidas pela fiscalização estão fora do campo de incidência da Cofins cumulativa, razão pela qual o auto de infração não pode persistir

Em face do exposto, conheço do Recurso para o fim de DAR PROVIMENTO aos seus termos, cancelando o auto de infração lavrado.

É como penso. É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de setembro de 2012.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS