



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

Processo nº 10680.003389/2005-18
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3301-004.868 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria COFINS
Embargante ASSOCIAÇÃO PROPAGADORA ESDEVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

ENTIDADE IMUNE DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL.
RECEITAS AUFERIDAS EM CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
EDUCACIONAIS. INCIDÊNCIA DA COFINS

De acordo a Súmula CARF nº 107, são isentas da COFINS as receitas auferidas como contraprestação de serviços educacionais.

ENTIDADE IMUNE DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL.
RECEITAS FINANCEIRAS E DE ALUGUÉIS. INCIDÊNCIA DA COFINS

Deve ser afastada a incidência da COFINS, por força do RE nº 585.235, sob o regime de repercussão geral, que declarou inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração opostos pela PGFN, para sanear a omissão quanto à falta de manifestação acerca do conceito de "atividade próprias", para fins de isenção da COFINS, porém sem conferir-lhes efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão embargada:

"Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ Belo Horizonte que julgou procedente o lançamento da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente aos fatos geradores dos meses de competência de janeiro de 2000 a dezembro de 2001.

O lançamento decorreu da falta de declaração nas respectivas Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTFs) e, conseqüentemente, falta de pagamento das parcelas mensais da contribuição devida naquele período de competência.

Cientificada do lançamento, inconformada a recorrente impugnou, alegando razões que foram assim resumidas por aquela DRJ:

"A quaestio iuris a ser enfrentada no presente processo administrativo é a correta aplicação de uma norma isentiva introduzida pela própria MP 2.1385 (e pelas MPs que a antecederam, dentre as quais a MP 1.8586 de 29/06/1999).

A impugnante cumpriu todos os requisitos procedimentais previstos no § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

Para aplicar corretamente a legislação tributária federal – e, desse modo, saber se houve ou não incidência da Cofins no caso vertente – cumpre tão somente verificar se ... o serviço de educação, quando prestado por entidade educacional e de assistência social, sem fins lucrativos e regularmente constituída, está ou não compreendido na moldura da norma isentiva do art. 14, X, da MP 2.15835.

Nesse sentido, indaga-se: 'quais são as atividades próprias das entidades educacionais e de assistência social'? Respondida essa pergunta, resolvido está o problema jurídico.

Jamais se poderia imaginar, para as entidades educacionais que suas atividades próprias compreendessem algo diverso da prestação do serviço de educação.

Essa é, por imposição lógica, a única "atividade própria" possível para essas entidades.

A Lei simplesmente não prevê a incidência da Cofins sobre as receitas decorrentes da prestação dos serviços de educação – que é a atividade própria de todas as entidades educacionais – pelas entidades a que se refere o art. 13 da MP 2.15835, de modo que absolutamente defeso ao Fisco pretender cobrar tais exações.

Cumprido frisar o entendimento adotado pelo Poder Judiciário a respeito da exigência da Cofins sobre as atividades educacionais da impugnante.

A Sentença Judicial de fls. 66/73 (extraída dos Autos do Processo Judicial nº 1999.38.00.0204748), faz expressa referência a um pedido formulado pela ora impugnante, de se abster do ‘dever jurídico’ de recolher a Cofins.

De outra banda, também chama a atenção o fato de que, segundo o Juiz, a própria Autoridade Impetrada teria informado – lá no processo judicial – que a MP 1858 ‘eximiu a impetrante da obrigação de efetuar o pagamento da referida contribuição’.

Verifica-se, s.m.j., uma situação paradoxal. De um lado, a autoridade impetrada no Mandado de Segurança nr. 1999.38.00.0204748 afirma que a MP 1858 eximiu a impugnante de efetuar o pagamento da Cofins. De outro, alguns Fiscais lavram Auto de Infração contra a impugnante, impondo multa de 75% e juros SELIC.

Data máxima vênua, há neste ponto pelo menos uma tremenda incoerência, a qual poderia ter sido evitada se se tivesse procedido a uma análise científica e imparcial das normas legais que instituem a isenção para a Cofins (arts. 14, X e 13, III, ambos da MP 2.13835/ 2001).

Não há qualquer relação jurídica entre a impugnante e a União Federal que obrigue a primeira a recolher Cofins relativamente aos exercícios financeiros de 2000 e 2001, devendo o AI ser anulado.

Frise-se, por derradeiro, a insofismável inconstitucionalidade do art. 47, § 2º, da IN SRF 247/2002, eis que se trata de mero ato administrativo infralegal, de caráter regulamentar, que não poderia jamais modificar o conceito de ‘atividades próprias’ instituído pela lei.

Em verdade, quando a lei diz: ‘A Cofins não incide sobre as atividades próprias’ das Entidades Educacionais sem fins lucrativos que preencham os requisitos estabelecidos no Direito, a isenção é concedida de forma ampla, sem o estabelecimento de qualquer ressalva.

Assim, não pode a Administração, portanto, impor requisitos adicionais para o aproveitamento da isenção, manipulando os conceitos jurídicos empregados pelo legislador ordinário.

Quando assim o faz – ou seja, quando estabelece que ‘não se consideram receitas decorrentes de atividades próprias as mensalidades que possuam caráter contraprestacional direto’ –, a Administração está usurpando as competências do legislador, isto é, modificando o desenho da hipótese de incidência da Cofins, em outras palavras: criando uma ‘obrigação tributária’ não originalmente prevista na lei.

Trata-se, portanto, de norma manifestamente inconstitucional por violar o princípio da legalidade tributária (Constituição Federal, art. 150, I).

Requer a anulação do Auto de Infração.

Em 23/10/2006, foi autorizada a juntada dos documentos adicionais de defesa de fls. 184/359, com os argumentos assim resumidos:

A Fiscalização, ao utilizar-se de ato normativo (IN SRRF nº 247/02) para estabelecer campo de incidência da norma tributária, estaria ferindo de morte o princípio da legalidade, um dos principais pilares do Direito Tributário.

Ainda que se admitisse que a IN SRF nº 247/02 fosse capaz de descrever a hipótese de incidência tributária no que tange ao aspecto de definição do conceito de atividade própria, estava tal instrução normativa, como assim está, impedida de alcançar fatos pretéritos, visto que sua vigência iniciouse em 26 de novembro de 2002, data de publicação no Diário Oficial da União.

A impugnante encontra-se albergada pelo Instituto da imunidade tributária, cumprindo com os requisitos necessários à manutenção do benefício constitucional.

Pelo simples fato de ser reconhecida pela Fiscalização como 'entidade de assistência social', já faz ela jus à isenção às contribuições sociais previstas no art. 55 da lei nº 8212/91, dentre elas a Cofins.

O Juiz, nos autos do Processo Judicial nº 1999.38.00.02204748, reconhece direito da impugnante em se ver eximida da obrigação de recolhimento da Cofins, em face do advento da MP 18586 (atual MP 2.15835).

Incorre em vício de ilegalidade a Fiscalização ao buscar definir o alcance da lei como também por utilizar-se de ato normativo, de caráter administrativo, para estabelecer campo de incidência da norma tributária.

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais que permitam, de acordo como o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis.

Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve de modo exaustivo o tipo tributário, a exação não poderá ser exigida.

Portanto, a Medida provisória nº 2.1583501 ao estatuir a isenção da Cofins às receitas oriundas das atividades próprias das instituições de educação e de assistência social, o fez sem a delimitação pretendida pelo Auditor Fiscal. Note-se que o referido diploma normativo em momento algum define a extensão das atividades compreendidas como próprias, como pretende equivocadamente a IN SRF 247/02. E não o fez porque atividades próprias são todas aquelas pertencentes ao sujeito, de modo particular e natural, e que estão diretamente relacionadas com os seus objetivos institucionais, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Sendo assim, os rendimentos auferidos por tais entidades, em razão da locação de imóveis, aplicações financeiras ou mesmo da prestação de serviços, uma vez consubstanciados recursos instituídos e vertidos à consecução dessas finalidades essenciais, constituem meios eficazes para o desempenho de suas atividades e, por conseguinte, jamais poderão ser excluídos do universo isencional.

A subsunção, como fenômeno lógico, só se opera entre iguais. Esse é o pano de fundo que gostaríamos de delinear, para que se analise especificamente o conteúdo e alcance da norma contida no art. 12 da Lei nº 9.532/97, assim como no art. 14 do CTN.

O princípio da irretroatividade da lei tributária é instrumento necessário para a manutenção da segurança nas relações jurídicas, o que permite a estabilidade dos direitos subjetivos.

A lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos em época anterior à sua entrada em vigor.

Mesmo que se admita que a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 seja o instrumento válido para descrever a hipótese de incidência tributária, quanto ao aspecto relativo à extensão do conceito de "atividades próprias", a mesma somente teve vigência a partir de sua publicação (DOU 26/11/2002). Logo, jamais poderia alcançar fatos pretéritos.

Em assim sendo, não deve prevalecer a constituição do crédito tributário relativo à Cofins, atribuídas incidentemente sobre as receitas geradas pela impugnante no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2001, em face da irretroatividade da norma tributária (IN SRF 247/2002, e subsidiariamente em decorrência ao princípio da anterioridade especial ou anterioridade nonagesimal, o qual prevê que as contribuições sociais que financiarão a seguridade social somente poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da norma que as houver instituído ou modificado (art. 195, § 6º da Constituição de 1988).

A Associação Propagadora Esdeva é instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos, declarada de Utilidade Pública Federal pelo Decreto nº 1.264, de 25 de junho de 1962, publicado no DOU em 31 de julho de 1962. Além disso, possui registro e certificado do Conselho Nacional de Assistência Social, declaração de Utilidade Pública Estadual, Utilidade Pública Municipal, certificados dos Conselhos Municipais de Assistência Social, fornecidos pelos diversos Municípios onde sua presença é referendada por suas filiais e outros títulos. Estes certificados e títulos que comprovam a situação da impugnante, relativo ao período abrangido pela fiscalização, encontram-se anexo ao presente.

Esses certificados e títulos revelam, além do caráter benéfico, o reconhecimento do trabalho de educação e assistência social desenvolvido pela impugnante, marcado pelo signo da ausência de finalidade lucrativa e da benemerência social, em face da incapacidade do Estado de suprir a demanda existente.

Esse trabalho de imenso valor coletivo não advém de uma estratégia operacional, própria do planejamento tributário, mas sim, de uma natureza vocacional exercida há mais de cem anos pela impugnante, confirmada em seu Estatuto Social, cujos atos constitutivos datam de 19 de março de 1895, com registros efetuados em 21 de março de 1903.

Além da própria vocação institucional, a impugnante realiza atividade de assistência social sem fins lucrativos, de forma benemerente, por que assim regula e determina seus atos constitutivos, já que é essa, em essência e prática, a sua atividade operacional.

A impugnante, por praticar a assistência social de forma vocacional (Estatuto Social) e efetiva (Relatório de Atividades), com ações corroboradas pelos órgãos públicos controladores da política de assistência social (certificados e certidões), cumpre um dos principais requisitos para que possa ser amparada pelo manto da imunidade tributária, tanto no que tange aos impostos quanto no que diz respeito às contribuições sociais.

A entidade benéfico de assistência social assim como a impugnante desde que atendidos os requisitos do art. 14 do CTN, tem o inafastável direito de não ser tributado por meio de contribuições Sociais para a Seguridade Social.

O artigo 14 do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade ao artigo 195, § 7º da Constituição Federal. Os atos administrativos não podem exigir cumprimento

de outros requisitos que não os apontados no artigo 14 supramencionado para o pleno desfrute da imunidade em comento.

A impugnante faz jus à imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, pois, é entidade beneficente de assistência social (conforme reconhecido pelo Auditor Fiscal) e cumpriu os requisitos estatuídos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, uma vez que não distribuiu qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas; aplicou integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; manteve ao registro de suas receita se despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, não havendo quaisquer irregularidades apontadas pela fiscalização.

É evidente que dentre os requisitos necessários à manutenção da imunidade figura a ausência de finalidade lucrativa. No entanto, se a instituição não deva ter lucro como fim, não lhe é vedado à realização de gestão em busca de resultados positivos denominado como superávit. O que lhe é reclamado é a aplicação desse superávit em suas finalidades, dado sua ausência de capacidade contributiva, em função do mínus público assumido. Certo é que a realização de atividade remunerada voltada para a manutenção das finalidades estatutárias da entidade beneficente de assistência social não se confunde com a hipótese de incidência definida para o fato gerador da Cofins, apresentado pela Fiscalização.

A posição doutrinária, inequívoca, é no sentido de que realizar atividades econômicas no intuito de geração de rendas para aplicação nos objetivos institucionais não retira da instituição a garantia da imunidade, sendo, isto sim, um pressuposto assegurador de que a organização será bem gerida e continuará a manter os seus propósitos enobrecedores, realizando políticas públicas em complemento do Estado, devido à sua inoperância e impossibilidade.

Não há dúvidas de que em nosso ordenamento jurídico afiguram-se espécies normativas distintas: imunidade de impostos (art. 150, VI 'c', da CF) e imunidade de contribuições sociais (art. 195, § 7º, da CF). No primeiro dispositivo exige-se que a instituição de assistência social não detenha finalidade lucrativa; no segundo impõe-se que a entidade seja beneficente. Entidade beneficente não possui finalidade lucrativa, mas, além disso, é aquela que dedica suas atividades, ainda que parcialmente, ao atendimento gratuito dos necessitados.

Para a imunidade de impostos, basta tratar-se de entidade sem fins lucrativos, mas, para ter jus à imunidade tributária das contribuições relativas à seguridade social, é preciso mais. É necessário que, além disso, a entidade colabore com o Estado no campo da assistência social, atendendo gratuitamente uma parcela de carentes ou de necessitados.

Dai, a importância do contexto de ações de assistência social realizadas pela impugnante, devidamente comprovadas e atestadas pelos órgãos públicos, o que só robustece as alegações aqui apresentadas quanto ao direito e gozo da mesma ao universo da imunidade tributária para impostos e contribuições sociais.

A própria Medida Provisória nº 2.15835/ 01, utilizada pela fiscalização para dar fundamento à autuação fiscal, corrobora o aqui exposto ao dispor:

Art.17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Portanto, na qualidade de entidade beneficente de assistência social, está a impugnante, também, albergada pela isenção da Cofins concedida pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.”

Analizada a impugnação, aquela DRJ julgou o lançamento procedente, conforme Acórdão nº 0218.387, datado de 14/07/2008, às fls. 350/372, sob a seguinte ementa:

“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.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.”

Cientificada desta decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 380/463, requerendo a sua reforma a fim de que se julgue improcedente o lançamento sob os argumentos de que: i) suas receitas por decorrerem de atividade própria são isentas da Cofins nos termos da MP nº 2.15835, de 2001, arts. 13 e 14, X, c/c o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, por ser entidade beneficente e também por que goza de imunidade tributária nos termos da Constituição Federal (CF) de 1988, arts. 150, VI, “c”, e 195, § 7º, c/c o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 14 do CTN. Suscitou, ainda, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, 27/11/1998, declarada pelo STF (ampliação da base de cálculo da Cofins), bem a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir a parte do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2000, nos termos do CTN, art. 150, § 4º.

Para fundamentar seu recurso expendeu extenso arrazoadado sobre: i) das receitas derivadas das atividades próprias; ii) da IN SRF nº 24/02 como fundamento do lançamento realizado; iii) da não apreciação, por parte da D. Autoridade Julgadora, dos direitos assegurados à Recorrente: imunidade tributária/isenção – art. 55 da Lei nº 8.212/91; iv) das ponderações apresentadas pela D. Autoridade Julgadora acerca do universo da assistência social; v) da Súmula Vinculante nº 8 editada pelo Supremo Tribunal Federal; e, vi) da atividade administrativa plenamente vinculada, concluindo, ao final, que o lançamento deve ser cancelado por ser entidade beneficente de assistência social e, portanto, suas receitas são isentas/imunes à Cofins.

É o relatório.”

O recurso foi provido e o Acórdão nº 3301-01.203, de 10/11/11, foi assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

*INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL.
RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO*

As receitas decorrentes de atividades próprias dos objetivos sociais das instituições de educação e assistência social para os quais foram criadas são isentas da Cofins.

VALORES NÃO DECLARADOS/PAGOS. LANÇAMENTO.

Inexiste amparo legal para a exigência da Cofins apurada sobre o faturamento mensal das instituições de educação e assistência social.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO"

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos de declaração (fls. 564 a 567), por meio do qual acusa o Acórdão nº 3301-01.203 de não ter se manifestado acerca do conceito de receitas de atividades próprias, necessário à conclusão quanto à incidência ou não da COFINS sobre as rubricas incluídas pela fiscalização na base de cálculo do lançamento de ofício.

Por meio do Despacho de Admissibilidade datado de 11/07/17 (fls. 591 e 592), o então Presidente desta turma admitiu os embargos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Em primeiro lugar, consigno que restou incontroverso nos autos que o contribuinte é instituição de educação e assistência social, que goza da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, a alínea "c" da Constituição Federal e, por conseguinte, da isenção da COFINS do art. 13 c/c inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 c/c o art. 12 da Lei nº 9.532/97, a saber:

Lei nº 9.532/97

"Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.18949, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 215835, de 2001)"

MP nº 2.158-35/01

"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.

(...)."

O ora embargado Acórdão nº 3301-01.203 deu provimento ao recurso voluntário, cancelando o lançamento de ofício, em razão de as receitas de atividades próprias do contribuinte estarem isentas da COFINS, à luz dos citados dispositivos legais.

Contudo, entendeu a PGFN que a decisão não se manifestou especificamente sobre as receitas que a fiscalização concluiu não se enquadrarem no conceito de "atividades próprias" e, portanto, sujeitas à COFINS, quais sejam ("Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da COFINS", anos-calendário 2.000 e 2.001, fls. 36 e 37 do Relatório Fiscal):

RECEITAS

Mensalidades escolares
Mensalidades cursos diversos
Mensalidade - curso supletivo
Serviços diversos prestados
Recuperação de despesa
Outras rendas patrimoniais
Receitas Financeiras

Procede a alegação da PGFN.

De fato, o Acórdão embargado não enfrentou a questão nuclear da contenda, qual seja, o enquadramento ou não das citadas receitas no conceito de "atividades próprias", para fins da isenção da COFINS, prevista no inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01.

Passo ao exame da controvérsia.

Nos Capítulos I e II, Seção I, do Estatuto (fls. 470 e ss), consta o seguinte:

"CAPÍTULO I

DENOMINAÇÃO, CONSTITUIÇÃO, FINS, SEDE E DURAÇÃO

Art. 1º• A Associação Propagadora Esdeva, neste Estatuto simplesmente Esdeva, é uma associação civil, com personalidade jurídica de direito privado, de caráter beneficente, educacional, cultural e de assistência social, sem fins econômicos, de duração indeterminada, que se rege por este Estatuto e pelas disposições pertinentes das leis civis e canônicas, com sede e foro na Rua dos Timbiras, nº 519, Bairro Funcionários, Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais.

Art. 2º. **Constitui finalidade precípua da Esdeva promover o aperfeiçoamento humanosocial de seus associados, o ensino em seus diversos graus e a assistência social a pessoas carentes, independentemente de credo**

político ou religioso, etnia ou nacionalidade, a evangelização e a assistência moral e espiritual.

§ 1º. Para o perfeito cumprimento de seus fins e na medida em que as circunstâncias o permitirem, **a Esdeva fundará, organizará, manterá e dirigirá estabelecimentos educacionais, culturais, profissionais e assistenciais, observando em seus trabalhos e atividades as determinações das leis civis e os objetivos da mantenedora.** Promoverá também, nos seus estabelecimentos, encontros espirituais, pastorais, culturais podendo hospedar os participantes e receber o ressarcimento das despesas realizadas.

§ 2º. Ainda para cumprir os seus objetivos, a Esdeva, em conformidade com a Assembléia, poderá fundar, organizar, manter e dirigir obras e estabelecimentos de ensino no meio rural, podendo explorar a atividade agropecuária ou agroindustrial para fins de aulas práticas, complementação de estudos, desenvolvimento de programas de extensão, bem como obtenção de renda a ser empregada na consecução de seus fins últimos.

§ 3º. **Os estabelecimentos dedicados à cultura têm por objetivo as atividades assistenciais e culturais que visem principalmente:**

I - aos estudos, pesquisas, projetos, coordenação de trabalhos educacionais e sociais;

II - à produção de programas culturais e educativos, inclusive documentários, a serem veiculados por quaisquer meios disponíveis;

III - à edição e venda de livros, folhetos e multimídia com fins culturais, educativos e religiosos.

§ 4º. Para melhor cumprir seus objetivos, a Esdeva, através do seu Presidente (Provincial) e representante legal ou procuradores por ele constituídos, poderá firmar contratos e convênios com instituições públicas e privadas, nacionais e internacionais.

(. . .)

SEÇÃO 1— DAS FONTES DE RECURSOS

Art. 11. A receita da Esdeva é constituída:

I - por subvenções e donativos;

II - pela retribuição correspondente aos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas;

III - pelas doações e eventuais rendas dos associados;

IV - pela renda dos seus bens;

V - por valores referentes a repasses em decorrência de parcerias, auxílios e subvenções públicas e privadas, nacionais ou internacionais.

VI - por receitas provenientes da venda de livros, folhetos e multimídia com fins culturais, educativos e religiosos.

VII- pelo ressarcimento das despesas realizadas com hospedagens em seus estabelecimentos, em encontros espirituais, pastorais e culturais.

(. . .)" (g.n.)

Dispõe a 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."

Apresentados os Estatuto e as legislação básica e Súmula CARF nº 107, podemos analisar o enquadramento das receitas computadas nas bases tributáveis da COFINS pela fiscalização.

Para tanto, naturalmente, há que se considerar os históricos dos lançamentos contábeis das citadas receitas, indicados nos balancetes utilizados pela fiscalização (fls. 74 a 91). Com efeito, sobre a escrita contábil, cumpre lembrar que, uma vez revestida das formalidades legais, constitui prova (art. 226 do Código Civil), para todos os fins legais. E nenhuma ressalva à apresentada pelo contribuinte foi levantada pela fiscalização.

De início, consigno que, para fins de isenção da COFINS, à luz da legislação acima colacionada e da Súmula CARF nº 107, considero como "atividades próprias" aquelas que, cumulativamente, estão previstas no Estatuto e que são beneficiadas pela imunidade tributária concedida a entidades de educação e assistência social.

Assim sendo, afasto a incidência da COFINS sobre:

i) as receitas de *"mensalidades escolares"*, *"cursos diversos"* e *"cursos supletivos"*, em razão de corresponderem a receitas auferidas como contraprestação de serviço educacionais prestados;

ii) as receitas com *"serviços prestados diversos"*, que correspondem a rendas com a produção e venda de materiais didáticos e taxas cobradas pela aplicação de exames, o que também se encontra dentre os objetivos sociais da entidade e indubitavelmente inseridas no contexto das contraprestações obtidas por atividades educacionais; e

iii) as *"despesas recuperadas"*, na mesma linha das acima mencionadas, pois, de acordo com o histórico dos lançamentos contábeis, referem-se, em sua maioria, a reembolsos de gastos com produção de material escolar.

Por fim, quantos às *"receitas financeiras"*, derivadas de aplicações financeiras e atrasos nos pagamentos de mensalidades, e as *"outras rendas patrimoniais"*, referente a aluguéis de imóveis, entendo que não podem ser alcançadas pela COFINS, posto que o STF, por meio do RE nº 585.235, na sistemática de repercussão geral, que vincula este colegiado, declarou como inconstitucional o alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 - a autuação foi capitulada nos artigos 1º da Lei Complementar nº 70/91 e 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98 (fl. 05).

Já consignei em várias oportunidades que, a meu ver, inserem-se no conceito de receita bruta, não apenas as receitas com vendas de mercadorias e serviços, porém todas aquelas derivadas das atividades fins do contribuinte. E, definitivamente, as transações

financeiras e com imóveis (aluguéis) não se encontram na atividade fim do contribuinte, apesar de seus frutos serem aplicados na manutenção e desenvolvimento das mesmas.

Não obstante, cumpre mencionar que, em 28/06/17, por meio do Acórdão nº 3201-002.884, decidiu-se, por voto de qualidade, dar aplicação mais restrita ao alcance da citada decisão do STF, mantendo lançamento de ofício da COFINS sobre receita de aluguel de entidade imune.

Alegaram que é receita operacional e que ainda se encontrava pendente de julgamento o RE 599.658 - permanece aguardando julgamento -, também em regime de repercussão geral, que disporá especificamente sobre o tema.

Com a devida vênia, discordo do citado entendimento. Até que uma outra decisão seja proferida, há que se aplicar a do RE nº 585.235, que interpreto no sentido de considerar como tributáveis tão somente as receitas derivadas das atividades fins do contribuinte.

Com base no acima, exposto, acolho os embargos de declaração opostos pela PGFN, para sanear a omissão quanto à falta de manifestação acerca do conceito de "atividade próprias", para fins de isenção da COFINS, porém sem conferir-lhes efeitos infringentes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira