



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

Processo n° 10680.011365/2007-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.700 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria COFINS
Recorrente INSPETORIA MADRE MAZZARELO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2003

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.

Não restando caracterizado o lançamento por homologação, em face da inexistência de pagamento antecipado da contribuição, o prazo de decadência do direito do Fisco lançar a contribuição rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do CTN.

IMUNIDADE. ART. 150, VI, “C” DA CF/88.

A imunidade a que se refere o art. 150, VI, alínea “c” da CF/88 só se aplica a impostos.

IMUNIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001, ART. 14, X. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

A receita da atividade própria de uma entidade, cuja finalidade social é a difusão do ensino, é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da COFINS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços ou da conjugação de ambos, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição as receitas patrimoniais e as receitas financeiras, por não integrarem o faturamento. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesí Ortiz, que votaram no sentido de prover integralmente o recurso. O Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz apresentou declaração de voto.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesí Ortiz.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 16/08/2007, lavrado para exigir o crédito tributário relativo à COFINS, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento da contribuição em relação aos fatos geradores compreendidos entre janeiro de 2002 e dezembro de 2003.

Segundo a descrição dos fatos, a fiscalização lançou a contribuição devida sobre as receitas não originárias das atividades próprias da pessoa jurídica. A base de cálculo adotada pelo exator abrangeu receitas das mensalidades escolares, receitas financeiras, aluguéis e rendas de utilização de imóveis, conforme planilhas de fls. 09/11.

Em sede de impugnação, a defesa alegou o seguinte:

- 1) conforme o art. 2º de seu contrato social, a recorrente é pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, de caráter educacional, beneficente e de assistência social;
- 2) sendo uma instituição que presta exclusivamente serviços de assistência social e de educação, é beneficiária da imunidade prevista no art. 151, VI, “c” e art. 195, § 7º da CF/88;
- 3) a jurisprudência é unânime no sentido de que a norma insculpida no art. 195, § 7º da Constituição Federal trata de imunidade, e como tal a sua interpretação tem sentido amplo. Por outro lado, também a norma que regula a imunidade foi trazida ao mundo jurídico pela Lei Complementar nº 70/91, não podendo ser alterada por Medida Provisória. Finalmente, a Instrução Normativa nº 247/2002 extrapola todos os limites quando estabelece a definição de “receitas vinculadas à atividade”;
- 4) a Constituição de 1988 não autoriza a manutenção da tese de que a lei ordinária possa cumprir o papel de regular as imunidades, exigindo expressamente que tal regulação se dê por meio de Lei Complementar;
- 5) a Medida Provisória nº 2.158-35 acabou por revogar o art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 e posteriormente disciplinou a imunidade, impropriamente chamada de isenção, limitando-a às receitas derivadas de suas atividade próprias, colidindo frontalmente com os preceitos constitucionais;

- 6) nessas condições o raciocínio lógico conduz à interpretação de que a impugnante se beneficia da imunidade estabelecida no art. 195, I, parágrafo 7º da CF/88, sendo absolutamente inconstitucionais as alterações da MP nº 2.158/2001;
- 7) o dispositivo constitucional remete à lei complementar como veículo competente para disciplinar as hipóteses em que são aplicáveis as imunidades (para o caso de contribuições sociais, impropriamente chamadas de isenções, previstas no parágrafo 7º do art. 195 da CF), sendo interessante evidenciar que as condições se encontram estabelecidas no art. 14 da Lei nº 5172/66 (CTN);
- 8) sem sombra de dúvidas que a atividade própria é aquela descrita em seu estatuto, que lhe permite angariar fundos para a manutenção de seu fim social, motivo pelo qual foi constituída. O art. 55 do Código Civil exige que o estatuto social contenha as fontes de recursos para a manutenção da entidade. Esses seriam os recursos advindos da atividade própria da entidade. Todavia, a Receita Federal, por meio das INs SRF nº 247/02 e 543/05 conceituou as receitas derivadas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, sem que houvesse qualquer previsão legislativa para tanto. Além de tratar de matéria que estava fora da sua competência, as instruções normativas trouxeram um conceito bem restrito do que seria receita derivada da atividade própria, definindo-a como sendo apenas os valores recebidos sem caráter contraprestacional; e
- 9) a Medida Provisória nº 2158-35/2001, ao definir que a imunidade da COFINS passaria a ser exclusivamente em relação às atividades próprias das entidades, acabou por amesquinhar a imunidade constitucional assegurada, usurpando competência que seria exclusiva da Lei Complementar, como estabelece o art. 146, III, da CF/88.

A 1ª Turma da DRJ Belo Horizonte, por meio do Acórdão nº 22.859, de 06/07/2009, manteve o lançamento. Ficou decidido que a recorrente não faz jus nem à imunidade do art. 150, VI, “c” e nem à imunidade do art. 195, § 7º da CF/88, em razão de: a) não ser entidade de assistência social, uma vez que oferece educação a um grupo social capaz de arcar com o pagamento das mensalidades, o que caracteriza uma contraprestação por vínculo contratual, sem nenhum caráter assistencial; 2) do fato de não possuir fins lucrativos, não decorre que a instituição de educação seja uma entidade de assistência social; 3) o contribuinte não faz jus à isenção prevista no art. 13, III, combinado com o art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001 porque as receitas tributadas possuem nítido caráter contraprestacional; 4) quanto aos argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade, não cabe à autoridade administrativa apreciá-los.

Regularmente notificado daquele Acórdão em 21/09/2009 (AR de fl. 237), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário de fls. 240 a 284 em 06/10/2009 (fl. 240), no qual reprisou os argumentos oferecidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

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

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO EFETUAR O LANÇAMENTO.

Verifica-se que o contribuinte tomou ciência do auto de infração no dia 16/08/2007 e que o lançamento abarcou fatos geradores do período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003.

Na fl. 14 o contribuinte declarou que não efetuou recolhimentos da contribuição nesse período por se considerar abrigado pela imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição.

No que concerne à decadência, este Colegiado está vinculado ao teor da Súmula Vinculante nº 8 do STF e à decisão proferida pelo STJ no RESP nº 973.733, submetido ao regime do art. 543-C do CPC. Nesse julgado o STJ considerou que o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer iniciativa do fisco no sentido de promover a sua exigência, é um fato relevante para caracterizar o lançamento por homologação. Se a antecipação do pagamento não for feita pelo contribuinte, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, sendo inaplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN.

No caso dos autos, inexistindo pagamentos antecipados, a regra aplicável à contagem do prazo de decadência é a do art. 173, inciso I, do CTN, o que conduz à conclusão de que o lançamento permanece hígido em relação a todos os fatos geradores por ele abarcados.

MÉRITO.

De início, cumpre rechaçar a possibilidade das contribuições destinadas à seguridade social serem incluídas nos casos de imunidade previstos no art. 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal. É cediço que a imunidade ali referida somente se aplica aos impostos, espécie tributária distinta das contribuições para a seguridade social tais como o PIS e a Cofins. Confira-se o entendimento do E. STF:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES, DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. A COFINS e a contribuição para o PIS, na presente ordem constitucional, são modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e como contribuições para a seguridade social não estão abrangidas pela imunidade prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal nem são alcançadas pelo princípio da exclusividade consagrado no § 3º do artigo 155 da mesma Carta. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(AGRRE-224957/AL Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA Julgamento 24/10/2000 - Segunda Turma)

Encontra-se a previsão de imunidade para tais espécies tributárias no art. 195, § 7º da Carta Magna, que dispõe:

“§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de **assistência social** que atendam às **exigências** estabelecidas em lei” (destaquei)

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;”

Tendo em vista que 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, essa 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.

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

Pois bem, estando a norma provida desses atributos, 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.

Isso vem ao encontro do que preceitua o artigo 14 do Código Tributário Nacional - CTN, o qual, embora esteja inserido dentro de uma lei ordinária recepcionada com força de lei complementar, nessa parte, o referido Código não cuida de matéria afeta ao campo delimitado no artigo 146 da Carta Magna, nada obstaculizando o seu tratamento por lei ordinária, pois não se está diante de um conflito de competências tributárias (art. 146, I), nem de assunto ligado a normas gerais de direito tributário (art. 146, III) e muito menos de regular limitação ao poder de tributar (art. 146, II), haja vista a plena eficácia da norma imunizante plasmada no artigo 195, § 7º, cuja aplicabilidade direta, imediata e integral dispensa restrição.

Por outro lado, apenas *ad argumentandum*, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Cofins, determina em seu art. 6º, inciso III, que:

“Art. 6º - São isentas da contribuição:

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”(o grifo não é do original)

Assim, a própria Lei Complementar instituidora da Cofins faz remissão à lei ordinária, mantendo, inclusive, a redação da Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, no seu art. 55, aplicável à época dos fatos geradores albergados neste processo, relacionava os pré-requisitos para a utilização da imunidade.

Portanto, não existe nenhum óbice jurídico que impeça que a matéria seja disciplinada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Relativamente à isenção da Cofins a partir de fevereiro de 1999, em vista da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99 (atual 2.158-35/2001), cabe esclarecer que esta prevê em seu artigo 14 a isenção da contribuição apenas em relação às receitas obtidas nas atividades próprias das entidades relacionadas no artigo 13, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações, anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que **não tenham cunho contraprestacional**.

Deflui tal conclusão da análise da evolução da legislação sobre a Cofins. Vejamos.

A Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que estabeleceu como contribuintes as pessoas jurídicas em geral, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda (art. 1º), e isentou as sociedades cooperativas, as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada e as entidades beneficentes de assistência social (art. 6º).

De sua base de cálculo tratava o art. 2º, assim redigido:

"Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e **incidirá sobre o faturamento mensal**, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".
(grifei)

Com base nesse dispositivo, foi publicado o Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, a respeito da incidência da contribuição sobre a receita das associações, sindicatos, federações e demais entidades classistas, e do qual destaca-se o seguinte:

“Quando da vigência da contribuição ao Finsocial, criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, o Regulamento baixado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, colocou fora do campo de incidência do Finsocial, as receitas ou os resultados das operações próprias daquelas entidades, posto que as mesmas não se situam no conceito de empresa a que se referia a citada matriz legal do FINSOCIAL.

Outra é porém, a situação proposta pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que erigiu à condição de contribuinte não as empresas (públicas ou privadas) como o fez o Decreto-lei nº 1.940, de 1982, mas sim as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Desse modo, não só as empresas, como todas as outras entidades com personalidade de direito privado serão alcançadas pela nova contribuição. Portanto, é de se concluir que os pressupostos para a não-incidência do FINSOCIAL sobre as receitas das entidades retrocitadas não estão presentes na recém-instituída contribuição social para financiamento da seguridade social.

Por outro lado, é de atentar para o fato de que a contribuição em foco incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de

mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991).

Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma.” (grifei)

Da leitura desse excerto infere-se que, em relação às entidades mencionadas no PN CST nº 5/1992, as receitas obtidas por meio de contribuições pagas pelos associados, que tivessem por finalidade exclusivamente a manutenção da entidade e o alcance de suas finalidades estatutárias, uma vez que não poderiam ser consideradas “faturamento”, estariam fora do campo de incidência da contribuição. Outra seria, contudo, a situação das receitas oriundas da prestação de serviços e da comercialização de mercadorias, que deveriam ser oferecidas à tributação.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ampliou-se a base de cálculo da Cofins, que passou a incidir sobre a receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada a totalidade das receitas por ela auferidas, independentemente do tipo de atividade exercida ou da classificação contábil adotada para suas receitas. Em função disso, entidades e receitas anteriormente não alcançadas pela Cofins passaram a sofrer a incidência deste tributo.

Essa alteração legislativa trouxe insegurança quanto à situação das entidades sem fins lucrativos que, no regime legal anterior, se sujeitavam à Cofins apenas quando auferissem receitas que tivessem cunho contraprestacional (decorrentes da prestação de serviços e/ou venda de bens, por exemplo). Com a acepção de faturamento veiculada pelo artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, as receitas próprias de suas atividades, como contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por assembleia ou destinadas ao custeio de suas atividades essenciais deveriam ser incluídas na base de cálculo da contribuição.

Contudo, cumpre observar que os artigos dessa lei referente à Cofins só produziram efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999. Acontece que logo em seguida foi editada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de julho de 1999 (reeditada sucessivas vezes), a qual, em seu art. 14, X, isentou da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 do mesmo diploma normativo.

Observe-se, entretanto, que a isenção não abrange todas as receitas das entidades beneficiadas, mas tão somente as receitas das atividades próprias. Dessa forma, o legislador quis excluir da tributação apenas as receitas típicas dessas entidades, ou seja, exatamente aquelas que não eram alcançadas pela legislação anterior.

Dessa maneira, receitas que não são consideradas típicas das entidades beneficiadas, tais como as provenientes de prestações de serviços, vendas de mercadorias e

aplicações financeiras, continuam sujeitas à Cofins, pois se o legislador quisesse excluir da incidência desta contribuição todas as receitas obtidas pelas entidades elencadas no art. 13, teria concedido isenção subjetiva, e não restringido o benefício apenas a certas receitas.

Essa interpretação foi adotada pela IN SRF nº 247/2002 e, posteriormente, pela IN SRF nº 543/2005.

O contribuinte alegou a ilegalidade do art. 47, § 2º da IN nº 247/2001, pois no seu entender ele teria restringido o conceito de receitas provenientes das atividades próprias àquelas provenientes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto.

Não vislumbro o vício alegado. Em primeiro lugar porque, ao contrário do alegado, a interpretação adotada pelo art. 47, § 2º da IN nº 247/2002 não afronta o art. 54 do Código Civil, que apenas estabeleceu os requisitos que o estatuto de uma associação sem fins lucrativos deve conter para não ser considerado nulo. O art. 54 do Código Civil estabelece, entre outros requisitos, que o estatuto deve conter a denominação, os fins e a sede da associação (inciso I) e as fontes de recursos para sua manutenção (inciso IV). Essas disposições não estão em conflito com o art. 47, § 2º da IN SRF nº 247/2002. Em segundo lugar, a Administração Tributária está autorizada pelo art. 100, inciso I, do CTN a baixar normas complementares à legislação tributária. Assim, a Receita Federal, entre as várias possibilidades interpretativas oferecidas por determinado texto legal, pode adotar uma delas e torná-la obrigatória para os contribuintes, por meio de atos administrativos gerais e abstratos sem que isso configure ilegalidade.

Portanto, as receitas que tenham um cunho contraprestacional específico, tais como aquelas resultantes da prestação de serviços para terceiros, não podem ser caracterizadas como receitas próprias de entidades sem fins lucrativos e, por tal motivo, continuam sujeitas à incidência da contribuição.

Contudo, verifica-se no auto de infração que a fiscalização efetuou o lançamento considerando o disposto no art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, ou seja, englobou no conceito de faturamento a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte.

É cediço que o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 e a **constitucionalidade** do art. 8º da referida lei.

A análise do inteiro teor daquela decisão revela que somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, uma vez que o Tribunal considerou que o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 era incompatível com o art. 195, I, “b” da Constituição, em sua redação original, e que a mácula do dispositivo legal não desapareceu com a superveniência da EC nº 20/98.

Existindo decisão definitiva do STF, proferida em sede de controle difuso, a questão que se coloca é a possibilidade de a Administração Pública estendê-la aos demais contribuintes.

Relativamente à extensão administrativa dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária, o art. 77 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

“Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a **administração tributária federal**, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por **decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.”

(Grifei)

Em cumprimento a esse enunciado legal foi baixado o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs em seu art. 4º e parágrafo único:

“Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e **com base em decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver **impugnação** ou **recurso** ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, **devem** os órgãos julgadores, **singulares ou coletivos**, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”

(Grifei)

Tanto o art. 77 da Lei nº 9.430/96 quanto o *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 exigiram apenas que a decisão proferida pelo STF seja definitiva, não havendo nenhuma ressalva quanto à necessidade de prévia Resolução do Senado em relação às declarações de inconstitucionalidade proferidas em sede de controle difuso.

Em matéria tributária, portanto, por meio do *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 a Administração Tributária Federal está autorizada pelo Presidente da República a aplicar a interpretação fixada pelo STF independentemente da publicação da Resolução do Senado, bastando, para tanto, a expedição de um ato administrativo do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da Fazenda Nacional, para que os órgãos da Administração Tributária ativa se abstenham de aplicar a lei inconstitucional.

Se para os órgãos da Administração Tributária ativa o Presidente da República estabeleceu regra especial no *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, para os órgãos da Administração Tributária judicante foi estabelecida regra específica no parágrafo único.

Essa regra alcança não só as Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também as Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, pois o parágrafo único se refere expressamente à **impugnação** ou **recurso** e à **órgãos julgadores singulares ou coletivos**, abrangendo tanto o julgamento em primeira, quanto em segunda instância e, também, o julgamento em instância especial.

Tendo em vista que o parágrafo único do art. 4º estabeleceu uma regra de exceção em relação ao *caput*, é evidente que os órgãos da Administração Tributária judicante não precisam aguardar que sobrevenham atos administrativos do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral, e, tampouco, a publicação da Resolução do Senado, suspendendo a eficácia da norma declarada inconstitucional em sede de controle difuso. Isto porque tal exigência foi estabelecida no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 em caráter geral para os demais órgãos da Administração Pública e apenas em relação à **matéria não tributária**. Em outras palavras, o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 trouxe uma disposição genérica em relação aos “Órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta”, cuja incidência em matéria tributária é excluída pelas regras especiais criadas no art. 4º.

Observe-se que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi específico quando mencionou a “**administração tributária federal**”. Já o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 se refere genericamente à “**Administração Pública Federal direta e indireta**”. É inequívoco que no Decreto nº 2.346/97 temos três regras distintas disciplinando a extensão dos efeitos das decisões do STF. Uma regra geral no art. 1º do Decreto, que serve genericamente para todos os órgãos da Administração Federal, no caso de declarações de inconstitucionalidade proferidas em ações diretas. Outra regra no *caput* do artigo 4º que é específica para a Administração Tributária ativa. E, por fim, a regra que se constitui na exceção da exceção, que se encontra no parágrafo único, cujos destinatários são os órgãos *singulares* e *coletivos* da Administração Tributária judicante.

Portanto, é fácil concluir que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi regulamentado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97 e não pelo art. 1º que é uma regra geral. Se a Administração Tributária ativa ou judicante precisasse aguardar a publicação de Resolução do Senado nos casos de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, a redação do Decreto nº 2.346/97 poderia ter parado no art. 2º. Aliás, caso se aceite tal interpretação, seria prescindível a própria expedição do Decreto, uma vez que é do conhecimento de todos que a Resolução do Senado suspende a execução da norma inconstitucional com força *erga omnes*, o que alcançaria também toda a Administração Pública Federal.

Desse modo, independentemente de pedido específico do contribuinte, nos casos de **impugnação** ou de **recurso** não definitivamente julgados, como se dá no caso presente, **deve** a Administração Tributária judicante adotar a interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal e afastar a aplicação da lei declarada inconstitucional, independente da publicação de Resolução do Senado ou da manifestação de qualquer outra autoridade, pois está autorizada diretamente pelo Presidente da República a fazê-lo.

Essa interpretação foi chancelada por meio do art. 62, parágrafo único, inciso I, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, torna-se aplicável a base de cálculo prevista no *caput* deste dispositivo, com a significação que sempre teve no âmbito tributário, qual seja: a receita bruta, proveniente da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da combinação de ambos.

O exame dos demonstrativos de fls. 09/11 revelam que devem ser excluídas das bases de cálculo mensais da contribuição, por não se incluírem no faturamento as seguintes receitas: 1) receitas patrimoniais; 2) juros e descontos; e 3) correção monetária de investimentos.

Com essas considerações voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração as receitas patrimoniais e as receitas financeiras, por não integrarem o faturamento.

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz.

Debate-se nos autos, em essência, acerca da abrangência da regra isentiva, relativamente à COFINS, contida no artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, da qual usufruem entidades filantrópicas, culturais, científicas e associações civis sem fins lucrativos.

Observo, desde logo, que a controvérsia não se dá quanto ao preenchimento dos pressupostos que subordinam a aplicação da norma isencional, até porque sequer a autoridade responsável pelo lançamento nega a satisfação dos apontados requisitos. Não é disso que se trata. É que, embora reconhecendo a incidência *in casu* da regra de isenção, a auditoria fiscal – escorada em normativa da Receita Federal, é verdade – lhe atribui limitada abrangência, de forma que, sob sua perspectiva, parte significativa das receitas auferidas pela recorrente está à margem da desoneração. Daí a constituição *ex officio* do crédito tributário, cuja base é composta pelas entradas supostamente inalcançáveis pela isenção referida.

Neste cenário, permito-me divergir parcialmente do voto do ilustre Relator, Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Pelo voto vencedor, o recurso voluntário acabou provido parcialmente, apenas a fim de que restassem excluídas da base de cálculo da COFINS as receitas financeiras e as patrimoniais. Isso, porém, não por imposição da regra isentiva em debate, mas em virtude da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, no que pretendeu ampliar a base impositiva do tributo para abranger, a partir de fevereiro de 1999, receitas não provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. No mais, o voluntário foi desacolhido, entendendo a maioria dos julgadores que a isenção outorgada pela MP nº 2.158-35/01, artigo 14, não vai além da desoneração das receitas de caráter não-contraprestacional direto. Por extrair do dispositivo *maior* amplitude, como exposto mais adiante, fiquei vencido nesta última parte.

Como dito, neste tema, a controvérsia reside, essencialmente, no alcance da regra isentiva. O que se deve entender, em suma, por “receitas relativas às atividades próprias” das associações sem fins lucrativos?

Vejamos os dispositivos normativos pertinentes:

“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.”

“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;

IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97;”

E de seu turno, o que estabelece este último prescritivo legal? Eis o texto:

“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, §2º, alíneas ‘a’ a ‘e’ e §3º e dos arts 13 e 14”.

Se conjugarmos estas disposições todas (inclusive as do artigo 12, a que o artigo 15 faz remissão), teremos que os requisitos de que depende o direito à isenção são:

- (i) ser entidade de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico ou revestir a forma de associação civil;
- (ii) prestar os serviços para os quais houver sido constituída, colocando-os à disposição das pessoas a que se destinem;
- (iii) não perseguir finalidade lucrativa, assim entendida a não obtenção de superávit ou, quando existente este, aplicando-se-o na manutenção dos objetivos associativos;
- (iv) não remunerar, por qualquer forma, os serviços prestados por seus dirigentes;
- (v) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus propósitos sociais;
- (vi) manter escrituração completa em livros revestidos das formalidades aplicáveis;

(vii) conservar por cinco anos os documentos comprobatórios da origem de suas receitas e da efetivação de suas despesas; e

(viii) apresentar anualmente a Declaração de Rendimentos.

Cumprindo cumulativamente com os requisitos em tela, as associações, a exemplo da recorrente, têm direito à isenção relativamente à COFINS quanto às “receitas relativas às suas atividades próprias”. Neste particular, repiso que o auto de infração não está lastreado no suposto desatendimento dos pressupostos de que depende a outorga da isenção, e sim na amplitude objetiva do benefício que, no entender da autoridade, não abrigaria a maior parcela das receitas regularmente percebidas pela instituição. Em termos formais, pode-se dizer que a fiscalização aceita a realização da *hipótese* da regra de isenção, mas que constrói um *consequente* normativo de abrangência mais restrita do que aquela reclamada pela recorrente.

Para compreender o sentido da expressão “atividades próprias” a fiscalização vale-se essencialmente de interpretação histórica. Recorre ao seqüenciamento legislativo da matéria para aduzir que, ao conferir a isenção, o propósito da MP nº 2.158-35/01 teria sido o de simplesmente restabelecer a base de cálculo da COFINS a que as associações se submetiam antes do advento da Lei nº 9.718/98. Daí porque, prossegue, dever-se-ia entender por “receitas relativas a atividades próprias” somente aquelas conseguidas gratuitamente.

De minha parte, não vejo na norma posta o efeito de meramente recompor o tratamento dispensado pela LC nº 70/91.

No esforço de compreender o alcance da expressão é convidativo interpretá-la em comparação com o sentido atribuído a outra expressão, de sentido no mínimo análogo, contida no §4º, do artigo 150, da CF/88. A pretexto de limitar a imunidade a impostos prevista para templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos e também instituições de educação e assistência social, o dispositivo refere ao patrimônio, renda e serviços associados às “*finalidades essenciais das entidades*” em comento.

Também parte da doutrina enxerga entre as duas expressões a aproximação de sentido que autoriza emprestar a interpretação construída para uma na compreensão da extensão da outra. É como pensa Leandro Marins de Souza, no seu “Tributação do Terceiro Setor no Brasil”:

“Não é a condição contraprestacional que define se a receita é oriunda de atividade própria da entidade ou não. O conceito a ser aqui utilizado é o mesmo trabalhado quando da interpretação da cláusula do artigo 150, §4º da Constituição Federal, que se remete às finalidades essenciais das entidades. Ora, é própria a atividade da instituição quando se volta a seus objetivos institucionais, a suas finalidades essenciais. Estando fora desta característica, a atividade não será própria de entidades sem fins lucrativos, afastando-se a isenção em comento”. (Tributação do Terceiro Setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, p. 296)

Pensando o dispositivo constitucional, o STF lhe atribuiu exegese “finalística”, se é que assim se poderia designar seu entendimento. Depreendeu que renda relacionada às “atividades essenciais” da pessoa jurídica seria não necessariamente aquela *oriunda da prática de suas atividades essenciais*, mas a que, obtida das mais variadas origens,

a entidade destinasse à consecução e ao desenvolvimento de suas finalidades estatutárias. A compreensão está bem sintetizada na Súmula nº 724 da Corte, enunciada em dezembro de 2003: “*Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’ da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades*”.

Sob esta leitura, abstrai-se completamente da procedência da receita para focalizar tão-somente a sua aplicação que, de acordo com o STF, há de ser na perseguição dos objetivos estatutários da entidade. A prevalecer semelhante compreensão para a hipótese em concreto, as receitas de atividades contraprestacionais estariam albergadas pela isenção tanto quanto os ingressos gratuitos, a depender exclusivamente do destino que se lhes der.

Esta leitura comete o pecado de reduzir dois requisitos constitucionais independentes para a fruição da imunidade a apenas um. Exigir que a instituição aplique suas rendas na consecução de seus propósitos estatutários é o mesmo que demandar-lhe a dedicação a fins não-lucrativos. O que vem a ser uma entidade sem escopo de lucro, senão aquela cujos recursos precisam ser permanentemente revertidos ao objeto social, em vista de vedação a que sejam distribuídos? Veja-se, a respeito, os incisos I e II, do artigo 14 do CTN e, ainda mais revelador, o §3º do artigo 12, da Lei nº 9.532/97: “*Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais*”.

Parece-me, portanto, que por inutilizar a independência da restrição contida no §4º do artigo 150 da CF em face de um outro requisito constitucional, a proposta hermenêutica consolidada na Súmula STF nº 724 não seja a melhor.

Mas ainda mantendo como referência a imunidade do artigo 150, inciso VI, da CF/88, pode-se buscar o sentido para a expressão “*finalidades essenciais*” no próprio CTN que, afinal, tem a incumbência constitucional de, justamente, disciplinar as limitações ao poder de tributar. E o §2º, do artigo 14 do Código adjudica o seguinte sentido ao texto da CF:

“Art. 14.

§2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

Se emprestarmos a mesma exegese à expressão veiculada pela MP nº 2.158-35/01, passaremos a definir a abrangência da isenção a partir da relação entre as atividades geradoras de receita e o objeto social da instituição. Altera-se a perspectiva. Quando propõem que se adjudique à expressão “*receitas relativas a atividades próprias*” o sentido de ingressos auferidos gratuitamente apenas, a auditoria fiscal e o acórdão recorrido, a meu ver, ***voltam suas atenções para o que, supostamente, seriam atividades próprias das associações civis como categoria, como gênero, e não para o que seria próprio de cada associação civil aspirante à isenção, considerada em si mesma.*** Sugerem que se limite o benefício a anuidades, mensalidades e doações por assumir que estes sejam recursos típicos de uma entidade sem fins lucrativos.

Não vejo assim por dois motivos. O primeiro deles é que, salvo melhor juízo, não se pode falar em atividades que sejam próprias ou típicas das associações civis em geral. O que as caracteriza como tais, é dizer, o que é comum a todas elas não é a atividade a que se dedicam ou o serviço que prestam. As mais variadas atividades podem ser desempenhadas

pelas associações civis porque não há objeto que lhes seja vedado praticar. O que, ao contrário, lhes é comum é o trato dos recursos que obtêm. São associações civis simplesmente porque afetam integralmente suas receitas à manutenção e expansão de suas atividades, sejam elas quais forem. É um equívoco, portanto, supor que se possa delimitar a “atividade própria” deste gênero de pessoas jurídicas.

O segundo motivo resulta de interpretação literal do artigo 14 da MP nº 2.158-35/01 – já que estamos no campo das isenções (artigo 111, CTN). Na dicção normativa, isentas de COFINS não são as “atividades próprias” das associações, mas as “receitas relativas às atividades próprias”. E nisso vai uma diferença. Se o benefício se dirige às receitas *relativas* às atividades próprias é porque, a meu ver, há uma vinculação entre o exercício de uma atividade e a percepção de uma receita. Está-se falando de uma atividade geradora de receita; de uma receita decorrente de uma atividade que a produz. Não faz sentido, então, pensar a regra isentiva apenas abrangendo as receitas gratuitas porque, por definição, estas não decorrem de qualquer atividade empreendida por quem as auferem. Justamente porque não são contraprestativas, não são “*relativas*” a atividade alguma.

Mais ainda. Se associarmos o contido no artigo 14, da MP nº 2.158-35/01 com o disposto no artigo 15, da Lei nº 9.532/97 a que remete, teremos que se consideram “*receitas relativas às atividades próprias*” das associações civis todos os ingressos provenientes dos “*serviços para os quais houverem sido instituídas*”, desde que “*os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*”.

Estamos falando, *in casu*, de uma entidade constituída essencialmente para prestar serviços educacionais. Este o seu mais típico objeto social. Que espécie de receita pode lhe ser mais própria do que a auferida dos próprios alunos, em contraprestação ao ensino que recebem?

É por estas razões que entendo improsperável o auto de infração relativamente às receitas advindas da atividade educativa, motivo pelo qual meu voto, parcialmente divergente do vencedor, é no sentido do provimento integral do recurso voluntário.

Marcos Tranchesi Ortiz