



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

<b>Processo nº</b>	10680.013526/2005-14
<b>Recurso nº</b>	272.942 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-01.563 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de abril de 2012
<b>Matéria</b>	Cofins - Auto de Infração
<b>Recorrente</b>	SOCIEDADE CIVIL CASAS DE EDUCAÇÃO
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

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

À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuitade 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 benéfica de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

DECRETO. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado ao Carf afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da redatora designada. Vencido o conselheiro José Antonio Francisco, relator. Designado a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Redatora-Designada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, José Evande Carvalho Araújo, Helio Eduardo de Paiva Araújo e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso recurso voluntário (fls. 213 a 255) apresentado em 12 de fevereiro de 2009 contra o Acórdão nº 02-18.906, de 01 de setembro de 2008, da 1ª Turma da DRJ/BHE (fls. 199 a 209), cientificado em 10 de fevereiro de 2009, que, relativamente a auto de infração de Cofins dos períodos de janeiro de 2000 a dezembro de 2001, considerou procedente o lançamento efetuado, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

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

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

*Lançamento Procedente*

O auto de infração foi lavrado em 21 de setembro de 2005, de acordo com o termo de fls. 12 a 19. Segundo o relatório citado, “*Em 17/05/05, sob a alegação de que até aquela data a Secretaria da Receita Federal não havia se pronunciado a respeito de seu pleito administrativo, ajuizou ação ordinária na justiça federal sob. n 2 2005.38.00.017232-2, em que requereu a declaração da inexistência de relação jurídica que obrigue a autora ao recolhimento da COFINS correspondente aos períodos-base de abril a setembro de 1999, em decorrência da imunidade constitucional e, em consequência, da condenação da ré na repetição do indébito dos valores indevidamente recolhidos*”.

Autenticado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 04/06/20

12 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Ass

inado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Impresso em 16/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

A seguir, esclareceu que a isenção prevista no art. 6º, III, da Lei Complementar n. 70, de 1991, fora revogado pela MP n. 2.158-35, de 2001, permanecendo apenas o isenção da MP n. 2.158-35, art. 14, X, relativa às receitas oriundas das atividades próprias das entidades do art. 13, o que não abrangeia as receitas decorrentes de contribuições escolares, contribuições de expediente, contribuições de promoção, aulas de recuperação, alugueis, renda de praça de esportes, juros, descontos, contribuições diversas e correção monetária sobre investimentos.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Lavrhou-se contra o contribuinte identificado o Auto de Infração de fls. 02/11, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R\$ 3.855.238,75, incluindo multa de ofício e juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 03/05.*

*A autuação ocorreu em virtude de falta de recolhimento da Cofins referentes às receitas não próprias, decorrentes de contribuições escolares, de alugueis, além das receitas financeiras e outras, por corresponderem à contraprestação dos serviços prestados pela entidade.*

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

*Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 12/16, a associação não declarou em DCTF e tampouco fez recolhimentos da contribuição referente ao período de apuração de janeiro de 2000 a dezembro de 2001.*

*Cientificado em 21/09/2005 (fls. 09), o interessado apresentou, em 19/10/2005, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 150/179, acompanhado dos documentos de fls. 180/197, com as suas razões de defesa assim resumidas:*

*-A impugnante é pessoa jurídica de direito privado, e segundo as novas exigências estabelecidas pela legislação citada pela autoridade autuante, passaria a sofrer a incidência da Cofins prevista na Lei Complementar 70/91, sobre as receitas que segundo a IN 247/2002 não são consideradas como “derivadas de atividades próprias”.*

*-Conforme se vê pelos atos constitutivos, ora anexados, a impugnante é entidade que presta exclusivamente serviços de assistência social e de educação, sendo beneficiária da imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c” e 195, § 7º da CF/88.*

*-A impugnante preenche todos os requisitos para a fruição dos benefícios de imunidade tributária insculpidos na CF de 1988, eis que a própria fiscalização constatou tal evidência.*

*-Portanto, a impugnante é entidade benficiante dedicando-se à atividade prevista na Constituição Federal como beneficiária de imunidade tributária e de contribuições para a seguridade social previstas no art. 150, VI, “c” e 195, § 7º.*

*-Desde a sua constituição a impugnante vem se beneficiando da imunidade tributária prevista na CF, sendo que os novos e inusitados contornos para o gozo do benefício traçado pela legislação em que se fundamenta o AI objeto da presente impugnação, são conflitantes com o dispositivo constitucional, causando óbices ao benefício imunitório em desacordo com o disposto na Carta Magna.*

*-Da mesma forma, a jurisprudência já é unânime no sentido de que as normas insculpidas no art. 195, § 7º, da Constituição Federal referem-se à 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. A Instrução Normativa nº 247/2002 ainda extrapola todos os limites quando define o que sejam “receitas vinculadas à atividade”.*

*-Atualmente a imunidade tributária garantida às entidades de educação e assistência social encontra-se inserta no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal promulgada em 05/10/1988, na seção II, que trata “DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR”.*

*-Na parte que diz respeito às contribuições sociais, o preceito imunitório encontra-se insculpido no art. 195, § 7º da CF.*

*-Por outro lado, a Constituição vigente, repetindo a anterior, determina que as entidades favorecidas devem atender “os requisitos da lei”. No passado, essa parte final do preceito constitucional gerou entendimento equivocado, conforme se verá dos fundamentos a seguir, sendo que uma parte da doutrina defendia a possibilidade de serem fixados requisitos exigíveis dos imunes, por lei ordinária dos entes impositores. A prevalecer o duvidoso entendimento, qualquer legislador ordinário, na esteira de sua visão subjetiva, poderia criar e exigir requisitos vários, criando obstáculos ao reconhecimento da imunidade, dificultando e desvirtuando mesmo o benefício outorgado pela Lei Suprema. E, ainda, pretender a extravagância de alterar preceito de Lei Complementar, fato inadmissível face ao princípio da hierarquia das leis.*

*-A Cofins foi instituída pela LC 70/91, com a finalidade de financiar a seguridade social. Em seu art. 6º trata da isenção da contribuição para as entidades benfeicentes de assistência social. Aqui não é feita qualquer restrição quanto a este tipo de benefício, apenas que se cumpram os requisitos legais.*

*-Entretanto, com o advento da MP 2158-35/01, são isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos. Percebe-se que o mencionado diploma legal restringe a isenção, excluindo do benefício aquelas receitas que não derivam das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos.*

*-A CF/88, 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, conforme se depreende do preceito inscrito no art. 146, II.*

*-É fácil concluir que a Constituição, ao conceder no art. 150, VI, “C”, imunidade aos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores e entidades de educação e de assistência social, reduziu, mutilou, excepcionou a norma atributiva de poder, proibindo às pessoas políticas da Federação que fizessem incidir imposto sobre a renda, o patrimônio e os serviços daquelas pessoas imunes.*

*-No campo das contribuições sociais, o constituinte determinou da mesma forma que no tocante aos impostos, sendo interessante ressaltar que a redação do parágrafo 7º do art. 195 da CF de 1988, é expressa no sentido da isenção, entretanto, seguindo as regras de hermenêutica veremos que tal figura exonerava não é própria da constituição, e sim da legislação ordinária. Portanto, a interpretação que deve ser dada é de que a Carta Magna trata de imunidade também no tocante às contribuições sociais.*

*-A Medida Provisória nº 2.158-35 acabou por revogar o art. 6º da LC 70/91 que foi veiculado por Lei Complementar, e posteriormente disciplinou a imunidade, impropriamente chamada de isenção, limitando-a às receitas derivadas de suas atividades próprias, colidindo frontalmente com os preceitos constitucionais.*

*-O raciocínio lógico nos conduz à interpretação de que também a impugnante se beneficia da imunidade estabelecida no art. 195, I, parágrafo 7º da CF/88, também no campo das contribuições sociais (que segundo o atual conceito constitucional, tem natureza tributária), sendo absolutamente inconstitucionais as alterações elencadas.*

*-O art. 146, II, da CF, estabelece que a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar é de competência de lei complementar. E a imunidade é uma forma de delimitar o âmbito de legislação tributária.*

*-Os requisitos necessários para que seja usufruído o benefício da imunidade pelas entidades sem fins lucrativos são os previstos no art. 14 do CTN.*

*-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.*

*-Todavia, a Receita Federal, por meio das INs/SRF 247 e 543/05, apresentou um conceito distinto para o termo receitas derivadas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos: aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.*

*-O conceito de instituição de assistência social foi explicitado, ficando evidenciado que a matéria já foi deslindada pelo poder judiciário em várias ocasiões, destacando-se a célebre questão em que a imunidade das entidades fechadas de previdência primada foi discutida. Por força do magnífico voto do então Ministro do TRF, Ilmar Galvão, houve por bem acatar, aquele Colendo Pretório, a tese de que tais entidades fechadas eram instituições de assistência social, alargando a concepção restrita de entidade Filantrópica, para uma concepção mais lata.*

*-Não restam dúvidas de que a MP 2158-35 e demais dispositivos legais e regulamentares em que se fundamentou a fiscalização paga a emissão do Auto de Infração objeto da presente impugnação padecem de flagrantes e incontestáveis inconstitucionalidades formais e materiais na parte em que redefine, restringe e limita a ampla noção das entidades elencadas no art. 150, III, "c" e cria requisitos que restringem o alcance das imunidades asseguradas às entidades benfeitoras, estabelecendo a incidência da Cofins sobre parte de suas receitas. É interessante salientar que conforme consta de sua contabilidade, a totalidade de suas receitas é aplicada na atividade-fim da entidade.*

*-O art. 146, III, diz que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente definição de tributos, suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária, adequar o tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Então o regime jurídico dessas contribuições é o regime jurídico dos tributos.*

*-O art. 150, I, veda que a União, os Estados, os Municípios e o DF exijam ou aumentem tributos sem que a lei os estabeleça. Então, essas contribuições estão plenamente sujeitas ao princípio da legalidade, e também ao princípio da anterioridade, inc. II, a e b ... (ou ao § 6º do art. 195).*

*-O tema relativo à natureza jurídica das contribuições sociais também já não comporta maiores discussões, pois tanto a doutrina quanto a jurisprudência brasileira, mormente depois da CF/1988, são unânimes em reconhecer-lhes a natureza tributária.*

*Do pedido:*

*-Requer o cancelamento das exigências contidas no auto de Infração, em vista dos fundamentos jurídicos e das provas carreadas aos autos, em especial com fulcro nas conclusões a seguir:*

*a) o art. 195, § 7º, da CF, concede às entidades sem fins lucrativos imunidade às contribuições sociais, dentre elas a Cofins, desde que preenchidos os requisitos em lei. Estes requisitos, indiscutivelmente são aqueles presentes no art. 14 do CTN.*

*b) A MP 2.158-35/01 trouxe a isenção da Cofins apenas para as receitas relativas às atividades próprias das entidades, contrariando o dispositivo constitucional, pois restringe o conceito de imunidade previsto no texto magno.*

*c) Ainda que por absurdo não seja reconhecida a inconstitucionalidade da restrição albergada pela MP 2.158-35/01, teríamos a inexigência da Cofins das entidades sem fins lucrativos apenas das receitas derivadas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos;*

*d) A IN/SRF 247/02 definiu receitas derivadas de atividades próprias como aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais; e recentemente a IN/SRF 543/05 não só confirmou este conceito como também exigiu a apresentação do Dacon para as entidades sem fins lucrativos. Em virtude do Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, resta evidente que IN/SRF 247/02 não tem a competência para trazer a definição do que seja receita decorrente da atividade das entidades sem fins lucrativos. Qualquer restrição feita por Instruções Normativas sem amparo legal padece de vício formal, devendo ser considerada ilegal, sem que produza efeitos.*

No recurso, alegou ser entidade imune à Cofins, repetindo as alegações da impugnação. Contestou, ainda, a definição de “receitas de atividade próprias” adotada pela Fiscalização.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

No presente processo, é indiscutível a caracterização da Interessada como entidade beneficiante de assistência social, uma vez que o Decreto n. 4.524, de 2002, estabelece o seguinte em seu art. 46, parágrafo único, conforme destaque a seguir efetuados:

*Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):*

*I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e*

*II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 04/06/20

12 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Impresso em 16/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

Parágrafo único. Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Vale dizer, embora o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1992, regule o art. 195, § 7º, da Constituição, a legislação infralegal trata as entidades de educação que possuam o certificado de entidade beneficente de assistência social (fl. 46 dos autos) como isentas da Cofins somente em relação às suas atividades próprias.

No caso, aplica-se o art. 62 do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2010, conforme abaixo destacado:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Portanto, a interpretação do Decreto de que a entidade seria restritamente isenta e não imune não pode ser afastada pelo Carf.

O que se pode discutir e o que se discute, portanto, no âmbito do presente recurso é o conceito de atividades próprias, efetuado pela IN SRF nº 247, de 2002.

Para analisar a questão, vale-me inicialmente do voto proferido no âmbito do Recurso nº 123.425, muito embora lá se tenha discordado do entendimento do Regulamento do PIS/Pasep e Cofins:

*Ocorre que há duas situações distintas.*

*Primeiramente, há a isenção prevista na MP n. 2.158-35, de 2001, art. 14, X, que diz respeito às entidades relacionadas no 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:*

*“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.”*

*Outra situação é a da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal:*

*“7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”*

*A disposição, na realidade, caracteriza uma imunidade subjetiva, já que a regra de não incidência está prevista no texto constitucional.*

*Dispõe o no art. 150, VI, c, da Constituição:*

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

“(…)

## *“VI - instituir impostos sobre:*

“(…)

*“c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;”*

*A jurisprudência do Supremo Tribunal firmou-se no sentido de que as limitações do art. 150, VI, não se aplicam às contribuições sociais, uma vez que especificamente trata de impostos<sup>1</sup>.*

Ademais, sendo a Cofins contribuição incidente sobre o faturamento, não está abrangida por essa imunidade, que se refere apenas ao patrimônio, renda e serviços das entidades de assistência social.

<sup>1</sup> EMENTA: - Imunidade tributaria. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica. - Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributaria prevista no artigo 150, VI, "d", dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.

*Portanto, para que seja imune à incidência da Cofins, a entidade deve ser de assistência social, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição e atender aos requisitos previstos em lei.*

*No tocante à imunidade, a Lei n. 8.212, de 1991, encarregou-se de dispor sobre as exigências, para sua fruição.*

*A isenção a que se refere a MP n. 2.158-35, de 2001, art. 14, aplica-se às instituições de educação e de assistência social (art. 12 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997) e às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações (art. 15 da Lei n. 9.532, de 1997).*

*Dispõem os mencionados artigos:*

*“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 2.189-49, de 2001)*

*“(…)*

*“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.*

*“§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.”*

*Portanto, o art. 12 definiu o que seriam as instituições de educação e as entidades de assistência social, para efeito da imunidade do art. 150, VI, c, da CF, enquanto que o art. 15 estabeleceu uma isenção para as entidades filantrópicas sem fins lucrativos.*

*A MP n. 2.158-35, de 2001, portanto, estendeu a isenção da Cofins às entidades relacionadas nos arts. 12 (imunes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro) e 15 (isentas do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) da Lei n. 9.532, de 1997, sem distinguir as entidades benéficas de assistência social abrangidas pela imunidade do art. 195, § 7º, da CF.*

*Portanto, as entidades benéficas de assistência social, que satisfaçam as exigências legais (art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991) são imunes das contribuições sociais. Já as instituições de assistência social, que satisfaçam as exigências legais (art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997) são isentas da Cofins, somente em relação às receitas próprias da atividade, ainda que não se enquadrem nas condições de imunidade.*

*Há que se observar que o disposto no art. 17 da MP n. 2.158-35, de 2001, não prejudicou a conclusão, pois o dispositivo refere-se à entidades benéficas de assistência social, e não à instituição de assistência social.*

*“Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e benéficas 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.”*

*[...]*

*Já a entidade benéfica de assistência social, além dessas condições, deve ainda satisfazer os outros requisitos do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991. Antes da Lei n. 9.732, de 1998, deveria ser reconhecida como e utilidade pública federal ou estadual (ou municipal), portar o certificado de filantropia do CNAS, promover a assistência social benéfica, não remunerar os diretores e aplicar o resultado operacional na manutenção de seus objetivos. Com a Lei n. 9.732, de 1998, passou a ser exigida a condição de prestar gratuitamente seus serviços.*

*[...]*

*Em relação às disposições da Lei n. 9.732, de 1998, que alteraram o art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, foram apresentadas as ADI n. 2028 e 2036 ao Supremo Tribunal Federal, que se manifestou da seguinte forma, no julgamento da medida cautelar na ADI 2028<sup>2</sup>:*

*“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades benéficas, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a ‘lei’ para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades benéficas de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar,*

*embora o § 7º do artigo 195 só se refira a 'lei' sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, 'c', da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ('Cabe à lei complementar: .... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar'), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência.*

*- Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a 'lei', sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade benficiente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar, na ADIN 2028, para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta, ficando prejudicada a requerida na ADIN 2036."*

*A decisão do STF foi a seguinte<sup>3</sup>:*

*“Decisão: O Tribunal, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.11.99.”*

*Também reproduzo, para maior esclarecimento, a parte final do voto do Ministro Moreira Alves:*

*[...] Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades benfeicentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas benfeicentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem benfeicentes, 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 destinasse 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.*

*“De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta ‘na proporção do valor das vagas cedidas*

<sup>3</sup> Sítio do STF na Internet:

[http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/imagem1.asp?classe=ADI%2DMC&processo=2028&tipo=221&ORIGEM=IT&cod\\_classe=555&ministro=0&remonta=0&disco=22&pagina=149&contador=1&ementa=1995&tipo\\_colecao=EMENTARIO](http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/imagem1.asp?classe=ADI%2DMC&processo=2028&tipo=221&ORIGEM=IT&cod_classe=555&ministro=0&remonta=0&disco=22&pagina=149&contador=1&ementa=1995&tipo_colecao=EMENTARIO) Acesso em 25/05/2005.

*integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial', o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei.*

*"5. Também ocorre, para a concessão da liminar, o requisito do 'periculum in mora', tendo em vista a circunstância de que inúmeras entidades deixarão de ser consideradas como entidades benfeicentes de prestação de serviços de saúde e de educação, com danos irreparáveis para a coletividade carente que vem sendo atendida por elas.*

*"6. Em face do exposto, e pelas razões expostas, voto no sentido de ser referendado o despacho do eminentíssimo Ministro Marco Aurélio que concedeu a liminar requerida, concessão esta que, por aproveitar à requerida na ADIN 2.036, torna prejudicada a pedida nesta."*

*Foram, portanto, duas as alegações fundamentais trazidas ao exame do STF: 1) inconstitucionalidade formal, por não se tratar de lei complementar, e 2) inconstitucionalidade material, por ter a lei limitado o conceito de assistência social, como definido pela Constituição.*

*A redação atual do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, é a seguinte:*

*"Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade benfeicente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Vide Lei nº 9.429, de 26.12.1996)*

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

*"II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996) (Vide Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)*

*"III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social benfeicente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98) e (Vide Adin 2028-5, de 20.11.98)*

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

*"V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*"§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro*

*Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.*

*“§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

*“§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benficiante a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)*

*“§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)*

*“§ 5º Considera-se também de assistência social benficiante, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)*

*“§ 6º (Vide Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)”*

*Os dispositivos em negrito foram suspensos pela medida cautelar, inclusive o § 5º, que exigia, para as entidades que prestassem serviços de saúde, a prestação de no mínimo 60% ao Sistema Único de Saúde – SUS.*

*A redação anterior do inciso III era a seguinte:*

*“III - promova a assistência social benficiante, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;”*

*No acórdão 201-77.757, votei com a divergência, manifestada em declaração de voto da Eminente Conselheira Adriana Gomes Régo Galvão. A divergência assentou-se na descaracterização, como assistência social, de prestação de serviços não gratuitos, conforme demonstra a reprodução abaixo da declaração de voto:*

*“É de se observar que, não obstante a recorrente possuir certificado de filantropia, o mesmo não significa dizer que se trata de entidade benficiante de assistência social, pois a assistência social envolve, como a própria Constituição consagra, a universalidade do serviço (‘a quem dela precisar’) e a gratuidade do mesmo (‘independentemente de contribuição à seguridade social’), de forma que se a empresa cobra pelo serviço prestado, não se pode falar em assistência social, e, por conseguinte, tais receitas devem ser tributadas.”*

*Essa questão está explicitada no inciso III e no § 3º do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n. 9.732, de 1998, dispositivos esses que foram suspensos pela medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal.*

*A questão tem os seguintes contornos: as disposições do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, determinam que somente se caracterizam como de assistência social as entidades que prestem serviços gratuitos; tais disposições foram suspensas pelo STF, em razão de ter entendido que o conceito de assistência social contida na Constituição é mais amplo (conteúdo material); a questão formal, de que somente lei complementar poderia ter instituído as limitações, embora considerada tese relevante, não determinou a concessão da medida cautelar<sup>4</sup>.*

*Reproduzo parte do voto do Ministro-relator, que evidencia o afirmado*

*([http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=ADI-MC&processo=2028&origem=IT&cod\\_classe=555](http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=ADI-MC&processo=2028&origem=IT&cod_classe=555)):*

*“Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.”*

*Nas restrições implementadas pela nova lei está a questão da obrigatoriedade da prestação de serviços gratuito, para que a entidade seja imune à Cofins.*

*Portanto, a decisão do STF eliminou virtualmente as distinções que poderiam ser feitas, relativamente às duas situações analisadas, no que tange à gratuidade dos serviços (instituição de assistência social, isenta da Cofins, relativamente às receitas de atividades próprias; entidade beneficiante de assistência social, imune à Cofins), permanecendo apenas os demais requisitos exigidos pela Lei n. 8.212, de 1991, que, no presente caso, são preenchidos pela recorrente, ao menos para parte do período objeto do pedido de restituição.*

*A questão de mérito levantada nos presentes autos, portanto, está em discussão no Supremo Tribunal Federal, a quem caberá a última palavra.*

*Se o Supremo Tribunal Federal decidir que as alterações da Lei n. 9.732, de 1998, são inconstitucionais, não se poderá negar o direito à restituição. Se decidir que são constitucionais, então a incidência da Cofins estaria correta, pois a isenção prevista na MP n. 2.158-35, de 2001, não abrangeia as receitas de prestação de serviço.*

O que se conclui da análise acima é que a gratuidade não é condição para considerar uma entidade como “beneficente de assistência social”, tanto assim que as alterações da Lei nº 9.732, de 1998, foram consideradas inconstitucionais.

O fato é que, ainda que preste serviços de forma remunerada, a entidade pode ser considerada “beneficente de assistência social”. Portanto, não há como desqualificar a

receita de atividade remunerada como “própria” da entidade, pelo fato de ser contraprestacional.

Por força do Regimento Interno, não se pode afastar a interpretação de que as entidades de educação não são imunes - mas apenas isentas - da Cofins em relação às receitas de atividades próprias.

Entretanto, sendo plenamente possível a apreciação dessa última matéria e não havendo definição legal do que seja “receita de atividade própria”, há que se afastar a interpretação contida na IN da Receita Federal, diante de tudo o que foi acima exposto.

Por fim, deve-se citar o que já foi decidido pelo antigo 2º Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em relação à Fundação Universidade do Vale do Itajaí no processo 10909.000846/00-43:

*COFINS - IMUNIDADE - As entidades benéficas que prestam assistência social no campo de educação, para gozarem da imunidade constante do parágrafo 7º do art. 195 da Constituição, devem atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*Recurso provido. (Ac. 203-09.843)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*PERÍODO DE APURAÇÃO: 30/06/1994 a 31/01/1999*

*IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. REQUISITOS.*

*Anteriormente à Lei nº 9.732, de 1998, considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em medida cautelar que suspendeu parte de seus dispositivos, a legislação não exigia a gratuidade de todos os serviços das instituições de educação para terem direito à imunidade subjetiva do art. 195, § 7º, da Constituição Federal. O certificado expedido pelo CNAS constitui prova da satisfação dos requisitos legais para a fruição da imunidade, que somente poderia ser elidida por contraprova específica produzida pelo fisco.*

*Recurso Especial do Procurador Negado (Ac. CSRF 02-03.493)*

Dessa forma, em relação às receitas vinculadas à prestação de serviços de ensino, incide a isenção relativa às atividades próprias.

Tais receitas referem-se às mencionadas contribuições escolares, contribuições de expediente, contribuições de promoção e aulas de recuperação.

Quanto às receitas financeiras, juros, descontos, contribuições diversas e correção monetária sobre investimentos, caberia sua exclusão à vista da inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da Cofins promovida pelo art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998

O art. 62 do novo Regimento Interno do Carf, Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009, dispõe o seguinte:

*Art. 62. [...]*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Dessa forma, se o STF já houver se pronunciado definitivamente pelo seu plenário a respeito da inconstitucionalidade de lei, o parágrafo único, I, do artigo acima citado permite que a aplicação da lei seja afastada.

Em 15 de agosto de 2006, publicou-se decisão do Pleno do STF no âmbito dos recursos extraordinários 357.950 e 358.273, transitada em julgado em 5 de setembro, que considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º.

Quanto aos aluguéis e renda de praça de esportes, no entanto, não se trata de receitas de atividade própria, no sentido de que não se referem às atividades de educação.

Tais receitas, ademais, enquadram-se no conceito de faturamento, pois representam o produto de vendas não relacionados à educação.

Veja-se que o STF, no agravo regimental no RE n. 371258/SP (DJ 27-10-2006 PP-00059, VOL-02253-04 PP-00722), decidiu o seguinte:

*EMENTA: RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.*

Dessa forma, enquadram-se no conceito de faturamento e não estão abrangidos pela isenção.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, mantendo o lançamento apenas em relação às receitas de aluguel e de locação de quadras.

(Assinado digitalmente)

## Voto Vencedor

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Redatora Designada

Pedi vista dos autos para aprofundar a análise da questão. É cediço que a legislação referente às entidades sem fins lucrativos é um 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.

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

*“Conforme consta do Art. 1º de seu Estatuto Social, a Recorrente é “uma ASSOCIAÇÃO, de caráter beneficente, educacional, cultural, de assistência social e promoção humana”, e tem por finalidade, nos termos do art. 4º do Estatuto Social:*

*‘Art. 4º - A ASSOCIAÇÃO tem por finalidade, na medida de suas possibilidades:*

*I) dedicar-se à educação, ao ensino em todos os níveis e à difusão ilimitada das ciências, letras, artes, filosofia e religião, por todos os meios que oferece a palavra escrita, falada e exemplificada, e a imagem, inclusive os Meios de Comunicação Social, contribuindo para o desenvolvimento integral do ser humano;*

*II) contribuir para a instrução, educação e promoção das pessoas, colaborando ou fundando e mantendo escolas, em todos os níveis, e outras práticas de educação e promoção humana;*

*III) promover a assistência social através da proteção à família, à maternidade, à criança, ao adolescente, à juventude e à velhice, prestando-lhes atendimento e amparo;*

*IV) colaborar ou empreender movimentos ou eventos cívicos, sociais, religiosos, culturais, educacionais, artísticos, recreativos, esportivos e congêneres;*

*V) promover a prática da solidariedade humana, moral e material, coordenando, incentivando e colaborando com ações, movimentos e atividades em favor de pessoas ou grupos em todos os níveis de desamparo, da infância à velhice.”*

(Transcrição das fls. 218/219 dos autos - destaquei.)

Consta dos autos que a Recorrente possui todos os certificados e documentos comprobatórios do desempenho de sua atividade e do atendimento das finalidades sociais, posto que inexiste qualquer discussão acerca da regularidade de sua constituição e manutenção

como entidade sem fins lucrativos. Registro ainda que o próprio Conselheiro Relator registra esta condição “no profits” da entidade em questão, inclusive pontuando pela impossibilidade de raciocínio adverso. 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 Complementar 70/91 (LC 70/91) e da Lei Ordinária nº 9.718/98, que seria supostamente devida e não recolhida sobre valores recebidos pela Recorrente a título de **(a)** contribuições escolares, contribuições de expediente, contribuições de promoção, aulas de recuperação; **(b)** alugueis, renda de praça de esportes e **(c)** receitas financeiras: juros, descontos, contribuições diversas e correção monetária sobre investimentos.

Vários são os argumentos a serem analisados: **(i)** imunidade ou isenção; **(ii)** gratuidade obrigatória; **(iii)** conceito de atividade própria.

### **(i) Imunidade ou Isenção**

A Recorrente apresentou longo arrazoado sobre a condição de imune da Recorrente, e toda a discussão doutrinária e jurisprudencial que alcança o § 7º do artigo 195<sup>5</sup>. Trouxe à baila as questões relativas à inconstitucionalidade formal e/ou material das leis ordinárias (especificamente da MP 2.158-35, art. 14, inc. X) que, ao “regulamentar” o mencionado parágrafo 7º, teriam restringido a imunidade constitucional das entidades sem fins lucrativos.

A despeito do posicionamento pessoal desta relatora, concordo com o d. Conselheiro Relator que lembrou que *“Por força do Regimento Interno, não se pode afastar a interpretação de que as entidades de educação não são imunes - mas apenas isentas - da Cofins em relação às receitas de atividades próprias.”*

A questão atinente à constitucionalidade das Leis que dispõe sobre o assunto, não podem ser analisadas no foro administrativo, por expresso impedimento regimental. Trata-se de entendimento sumulado neste Conselho, *verbis*:

**Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Nestes termos, por estar impedida de analisar a constitucionalidade de leis que restrinjam o conceito de imunidade, acompanho a decisão do ilustre relator. Todavia, lembro que a tese, impossibilidade de lei ordinária restringir direito garantido constitucionalmente (inconstitucionalidade formal e material), é objeto de diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidades – ADI, dentre elas a ADI 1.802-3 DF, por meio da qual o Rel. Min. Sepúlveda Pertence suspendeu os §§ 1º e 2º, alínea ‘f’ do art. 12, caput do art. 13 e art. 14 da Lei nº 9.532/97<sup>6</sup> e a ADI 2.028-5 e 2.036-6, em que o Ministro Moreira Alves suspendeu os arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98.

<sup>5</sup> "Art. 195. (...)

§ 7º- São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

<sup>6</sup> "Trecho do voto do Ilmo. Min. Sepúlveda Pertence, que concedeu a medida liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-03:

(...)

## (ii) Da Gratuidade Obrigatória

Outra razão que justificou a autuação foi o entendimento, pelos agentes fiscais, de que a atividade desenvolvida pela Recorrente teria que ser obrigatoriamente gratuita (aplicação da Instrução Normativa – IN/SRF – 247/02). Nos termos da mencionada IN, o fato de parte de seus serviços ser remunerado, de existir uma contraprestação, 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 contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais." – destaquei.*

O posicionamento que tenho externado em outros julgados similares<sup>7</sup> está de acordo com a conclusão apresentada pelo ilustre Relator. Assim como se verifica do voto do d. Conselheiro, o entendimento apresentado é pela possibilidade de a entidade sem fins lucrativos desenvolver atividades remuneradas, isto é, obter uma contraprestação por parte de seus

Mas ao primeiro exame há também a constitucionalidade material: "rendimentos e ganhos de capital em aplicações financeiras" são renda, alcançados, depois, pela imunidade constitucional, quando beneficiada dela a instituição imune e, portanto, não sujeitáveis, sequer por lei complementar, do âmbito da vedação constitucional de tributar.

Uma das informações prestadas questiona (sic) é se as aplicações do mercado financeiro são atividades próprias de instituição beneficiante sem finalidade lucrativa. Como antes ficou dito, o que descharacteriza, para o fim da imunidade, a instituição de fins não lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas, sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros a seus associados.

Esse o quadro, defiro parcialmente a cautelar para o fim de suspender, até a decisão final da ação direta, a vigência do §1º e da alínea 'f' do §2º, ambos do art. 12, além dos art.13, caput, e 14, da Lei 9.532/97, indeferindo-a quanto mais."

<sup>7</sup> RE 130.378 - Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas

"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.

serviços. O ilustre Conselheiro fundamenta seu posicionamento 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 descharacterizavam, como 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 benéficas, 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 impedissem 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 destinasse 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.

Ainda, a interpretação pretendida pela Secretaria da Receita Federal vai de encontro com a própria legislação, que não apenas vislumbra a possibilidade de a entidade obter receitas, como prevê a destinação que estas receitas deverão ter. Neste está raciocínio o 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 descharacteriza o exercício da atividade econômica, desde que o saldo positivo não se converta em lucro a ser distribuído aos associados.” – destaquei 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'Eça<sup>8</sup>, 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, concordo com o Ínclito Conselheiro Relator que reconheceu a suspensão dos dispositivos legais que permitiam à administração pública tributar as receitas advindas da contraprestação de serviços das entidades sem fins lucrativos.

### **(iii) Do Conceito de Atividade Própria**

Por fim, justifica a autuação a conceituação realizada pela fiscalização de atividade própria das entidades sem fins lucrativos.

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

<sup>8</sup> in "PIS e COFINS - à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", MP Documento assinado digitalmente em 04/06/2012 por FABIOLE CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 04/06/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 04/06/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

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, assembléia 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 X<sup>9</sup>, 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.

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 estabelece que define 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. 9º<sup>10</sup> desta Instrução Normativa:*

*I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e*

<sup>9</sup> 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."

<sup>10</sup> 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;

Autenticado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 04/06/20

12 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Ass

inado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Impresso em 16/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

*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<sup>11</sup>, a isenção da COFINS para as entidades sem fins lucrativos abrange 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 contrato social e pela própria fiscalização, que não fez qualquer ressalva a este respeito. Registre-se que a autuação alcançou as receitas decorrentes de **(a)** contribuições escolares, contribuições de expediente, contribuições de promoção, aulas de recuperação; **(b)** alugueis, renda de praça de esportes e **(c)** receitas financeiras: juros, descontos, contribuições diversas e correção monetária sobre investimentos. Necessário mencionar que todos os valores autuados foram aplicados no desenvolvimento das atividades da própria entidade.

No que se refere às receitas mencionadas no item (a), em vista do objeto social da entidade, não resta dúvida de que são receitas decorrentes do exercício da atividade da Recorrente.

<sup>11</sup> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS  
Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

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

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

Em relação ao item (b), receitas de aluguel, 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, 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*<sup>12</sup>.

Melhor explicando, ainda que as receitas da **Recorrente** sejam provenientes de aplicações financeiras, entendo-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 4<sup>a</sup> 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)*

#### **(iv) Da Tributação pela Lei nº 9.718/98**

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

Realmente, é do domínio público, “*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 1<sup>a</sup> 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 1<sup>a</sup> 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 1<sup>a</sup> Turma nos Emb. Dec. no RE

Docm<sup>12</sup>Parte da decisão proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.01.001055-3/RS, Aut. Acórdão 875854 de 25/10/05, TRF 4<sup>a</sup> Região, Relator Juiz Federal Leandro Paulsen, em 04/06/20

12 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Impresso em 16/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

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 refujam 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 e receita de aluguel”) 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”.

Ainda, na hipótese de entender-se que nenhuma receita autuada refere-se à atividade da Recorrente, consequência inevitável seria entendê-las, também, não operacionais e, portanto, excluídas da base de cálculo do PIS e Cofins.

Em face do exposto, peço vênia para divergir parcialmente do ilustre relator para o fim de dar provimento ao recurso voluntário, para que seja reformada a r. decisão proferida pela DRJ porque **(i)** não há impedimento de as entidades sem fins lucrativos prestarem serviços remunerados; **(ii)** as receitas estão abarcadas pelo conceito de atividade própria da Recorrente e **(iii)** a exação é inconstitucional e já foi desta forma declarada pelo Documento assinado digitalmente conforme M.º 12.200-2 des2409/2001  
Autenticado digitalmente por FABIOLE CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 08/05/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO  
Impresso em 16/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

STF, sendo inadmissível manter-se cobrança fundada em norma nula; devendo ser cancelado o auto de infração lavrado contra a **Recorrente**.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

CÓPIA