



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10830.004197/2005-50
Recurso nº 133.216 Voluntário
Matéria Cofins
Acórdão nº 202-19.348
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrente COLÉGIO DOM BARRETO
Recorrida DRJ em Campinas - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13, 11, 08
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

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

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2004

COFINS. DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação em que não há a antecipação do pagamento, aplica-se o art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de 5 anos a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, 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.

**IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ISENÇÃO LEI
COMPLEMENTAR Nº 7/70, ART. 6º, III.**

Para fazer jus à imunidade constitucional ou à isenção da Cofins de que trata o inciso III do art. 6º da LC nº 70/91, deve a entidade preencher todos os requisitos estatuídos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

**ISENÇÃO. 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13/11/07 Ivana Cláudia Silva Castro ✓ Mat. Siape 92136
--

CC02/C02 Fls. 629

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso: I) por maioria de votos para reconhecer extinto pela decadência o crédito tributário devido pelos fatos geradores ocorridos até 31/12/1999; II) por unanimidade de votos, em dar provimento para excluir as receitas financeiras da base de cálculo da contribuição; III) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de mensalidades escolares, de matrículas e de aluguel da base de cálculo da contribuição. Vencidos os conselheiros Maria Tereza Martínez López (Relatora), Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar e Antônio Lisboa Cardoso, este também quanto à decadência. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no período de apuração de 01/01/1998 a 31/12/2004.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

“Trata-se de auto de infração (fls. 18/38), lavrado contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos períodos de apuração de janeiro/1998 a dezembro/2004, no montante de R\$ (...).

2. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 4/17), o auditor fiscal assim descreve as irregularidades apuradas:

39. Portanto, com relação ao estabelecido pela legislação aplicável quanto à isenção da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e o pagamento do PIS sobre a Folha de Pagamentos, não resta dúvida de que a entidade, por não ter atendido ao disposto no Decreto 2.536, art. 3º, inciso IV, deixou de cumprir o requisito estabelecido nos termos do inciso II, artigo 55 da Lei n° 8.212/91, abaixo:

Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991

(Lei Orgânica da Seguridade Social)

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

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

40. Diante de tudo o que foi exposto, promove-se o lançamento a fim de exigir o crédito tributário das contribuições;

41. Com relação a Cofins a exigência é do período de 1998 a 2004;

(...)

3. Regularmente cientificada do auto de infração em 30/08/2005, a interessada interpôs impugnação (fls. 254/290), em 28/09/2005, na qual alega, em síntese e fundamentalmente, que:

3.1. não se aplica ao caso em tela o art. 150, § 4º, da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que não houve pagamentos. Logo, o prazo de decadência deve se pautar pela regra contida no art. 173, inciso I, do CTN. Por conseguinte, decaiu o direito de constituir o crédito tributário com relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro/1998 e dezembro/1999. Ressalte-se que somente o CTN, por ter natureza de lei complementar, pode regular a decadência em matéria tributária;

3.2. ao suspender a imunidade a que a autuada faz jus, a auditora fiscal extrapolou os limites de sua competência funcional, criando um vício formal insanável no auto de infração e a sua conseqüente nulidade. Isso porque a Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é clara ao instituir o procedimento de suspensão da imunidade, determinando em seu art. 32 que a competência para o seu afastamento definitivo é do Delegado da Receita Federal. O art. 172 do regulamento do Imposto de Renda repete rigorosamente a mesma redação do art. 32 da Lei n° 9.430, de 1996, mantendo a competência do Delegado da Receita Federal para a suspensão da imunidade. Não bastasse isso, há ainda a Portaria da Secretaria da Receita Federal n° 1.398, de 2002, que, de forma mais específica ainda, determina que a competência para esse ato declaratório administrativo é do Delegado da Receita Federal de Fiscalização (Defic);

J *P*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 11 / 08 Ivana Cláudia Silva Castro ~ Mat. Siape 92136
--

3.3. o auto de infração é nulo no tocante à exigência do IRRF sobre aplicações financeiras, pois esse lançamento está fundamentado no § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que é objeto da ADIn nº 1.802, tendo o Supremo Tribunal Federal suspenso em caráter liminar sua vigência;

3.4. o auto de infração ora impugnado nasceu basicamente do afastamento da imunidade que a autuada possuía. Isso ocorreu porque, segundo a auditora fiscal, não foi atingido o percentual de vinte por cento de gratuidade previsto no art. 3º, inciso VI, do Decreto nº 2.536, de 1998, e por isso a impugnante não faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social de que trata o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, documento esse que seria condição necessária para o gozo da imunidade. Todavia, esse entendimento não guarda pertinência com o que determina a Constituição Federal a respeito da imunidade. Com efeito, a imunidade das instituições de educação e assistência social é prevista nos arts. 150, inciso VI, c (impostos) e 195, § 7º (contribuições sociais), da Constituição Federal. Segundo esses dispositivos, a Magna Carta excluiu do campo de competência impositiva as instituições de educação e assistência social desde que atendidos os requisitos da lei, que somente pode ser lei complementar. Na verdade, os requisitos necessários para o gozo da imunidade são os prescritos pelo art. 14 do CTN, aos quais a impugnante sempre atendeu plenamente. Porém a auditora fiscal aplicou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o que não é cabível, já que lei ordinária não se presta a regulamentar imunidade;

3.5. o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, padece de inconstitucionalidade e ilegalidade e nunca poderia ter servido de embasamento legal para a autuação;

3.6. a autuante considerou na apuração da base de cálculo da contribuição valores que não entraram nos cofres da instituição por inadimplência dos alunos. Ocorre que, de acordo com o delineamento constitucional e legal desses tributos, os valores que não passaram a integrar em caráter definitivo o patrimônio da impugnante não se inserem no conceito de receita e, portanto, não são tributáveis. A inadimplência não gera capacidade contributiva e se não há capacidade contributiva não há incidência tributária. Ademais, o aspecto temporal da regra matriz de incidência do PIS e da Cofins não é o momento do lançamento contábil da receita, mas sim o momento em que a receita é auferida;

3.7. o caput do art. 3º e seu § 1º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, são inconstitucionais, pois estenderam a tributação da Cofins e do PIS para uma base de cálculo que não tinha fundamento de validade constitucional, ou seja, não existia a competência tributária para a tributação da totalidade das receitas auferidas, apenas para o faturamento. Como conceitos e definições oriundas do direito privado não podem ser violados pela legislação tributária, torna-se inevitável concluir que o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, afrontou a disposição do art. 110 do CTN. Se a Lei nº 9.718, de 1998 elegeu como materialidade de sua incidência tributária um fato econômico não previsto no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, o legislador deveria ter utilizado lei complementar a teor do disposto no § 4º do

mesmo artigo. Também por essa razão a Lei nº 9.718, de 1998, é inconstitucional. Observe-se que mesmo depois da promulgação da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, essa lei continuou a ser inconstitucional, pelo simples fato de que uma emenda constitucional não pode convalidar uma lei nascida inconstitucional. Além disso, mesmo com a edição da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, a Lei nº 9.718, de 1998, continua a ser inconstitucional, pois equiparou conceitos que a Constituição Federal considera distintos."

Por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 11.479, de 23 de novembro de 2005, os julgadores da 5ª Turma da DRJ em Campinas - SP, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2004

Ementa: Decadência. O prazo decadencial da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído, entendimento esse consolidado no art. 95 do Regulamento do PIS/Pasep e da Cofins, Decreto nº 4.524, de 2002.

Imunidade. Instituição de Educação. Cofins. A Cofins incide sobre a receita das mensalidades cobradas pelas instituições de ensino. A imunidade prevista no artigo 150, VI, 'c', da CF contempla apenas os impostos e a prevista no artigo 195, § 7º, da CF abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social.

Instituição de Educação. Assistência Social. As instituições de educação são prestadoras de serviço e, quando recebem a correspondente contraprestação, não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social.

Base de Cálculo. Regime de Competência. Para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, o regime de reconhecimento das receitas é o regime de competência.

Controle de Constitucionalidade. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Lançamento Procedente."

A autuada, inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, apresenta recurso onde, em síntese e fundamentalmente, alega:

i- a decadência parcial do crédito tributário, tendo em vista o art. 173 do CTN: Alega a incompatibilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 com o art. 146, II, "b", da Constituição Federal – cita jurisprudência do STJ em seu favor;

J *P*

ii- invoca a nulidade do auto de infração (art. 32 da Lei nº 9.430/96), porque o agente fiscal (SIC) é incompetente para afastar a imunidade e exigir o tributo sem o prévio ato declaratório pertinente (fl.357);

iii- no que diz respeito à imunidade, reitera os argumentos expostos em sua impugnação. Alega que os requisitos necessários para o gozo da imunidade são os prescritos pelo art. 14 do CTN, de acordo com os arts. 146 e 195 da Constituição Federal, devendo ser afastados o Decreto nº 2.536/98 e a Lei Ordinária nº 8.212/91;

iv- quanto à base de cálculo: insurge-se contra a inclusão de valores relativos a inadimplência. Aduz ter o auto de infração tomado como base de cálculo os valores das mensalidades escolares, dos aluguéis e dos rendimentos de aplicações financeiras da recorrente. Que, por não se tratarem de receitas auferidas, devem ser excluídas da base de cálculo. No mais, se insurge contra o alargamento da base de cálculo da Cofins, instituída pela Lei nº 9.718/98.

Por meio da Resolução nº 202-01.090, os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, decidiram converter o julgamento do recurso em diligência, para especificamente:

- obter cópia da íntegra das decisões que culminaram nas resoluções nºs 55/2004 e 155/2004;

- esclarecer se houve recurso por parte da contribuinte contra as resoluções nºs 55/2004 e 155/2004 e, em caso positivo, a situação atual de cada processo, acompanhada dos respectivos recursos e eventuais decisões;

- verificar se a recorrente atende aos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN. Justificar, em caso negativo.

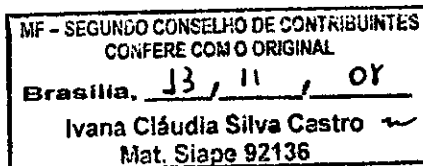
Retornam os autos com as seguintes informações, resultado do Relatório Fiscal de fls. 467 a 468 a seguir transcritas:

"1) Em 14/06/2007 o contribuinte foi intimado para apresentar esclarecimentos sobre as Resoluções nºs 55/2004 e 155/2004 (fls. 415/416);

2) Em 24/08/2007 o contribuinte apresentou sua resposta ao Termo de Intimação (fls.423/440). Anexou Certidão do CNAS, emitida em 08 de Junho de 2007 (fls.426/427), bem como apresentou cópia das Resoluções nºs. 055/2004 (lis. 432), 155/2004 (fls. 434) e 200/2006 (fls. 436);

3) Em 14/06/2007, esta DRF, por meio do Ofício nº 168/SEFIS/DRF-CPS, encaminhado em atenção da Secretária Executiva Sra. Claudia Sabóia, oficiou o CNAS para apresentar cópia da íntegra das decisões que culminaram nas Resoluções nº 055/2004 e 155/2004 (fls. 421/422);

4) Em 27/11/2007, em resposta ao solicitado acima, o CNAS, por meio do Ofício CNAS/SE/CN nº 3096/2007, encaminhou a esta fiscalização cópia das Notas Técnicas, Voto e Decisão dos processos nºs. 44006.005025/1997-11 (fls.441/452) e 44006.003942/2000-48 (fls. 453/460) referente à renovação de Certificado;



5) No mesmo Ofício, o CNAS informou, também, que a existência de Recursos dirigidos ao Ministério da Previdência Social somente são informados ao CNAS após julgados pelo Ministro da Previdência Social (vide item 2, fls.441);

6) Diante do exposto, esta fiscalização emitiu o Ofício nº 003/SEFIS/DRF-CPS, de 04/01/2008, ao Ministro da Previdência Social, Sr. Luiz Marinho, solicitando cópia da íntegra das decisões dos processos acima citados (fis. 461/462);

7) Em 28/01/2008, foi protocolizado neste Serviço, protocolo nº 144, o Ofício nº 024, emitido em 17/01/2008, do Chefe de Gabinete do Ministro, cuja resposta ao solicitado no item 5 foi: "3. Em consulta aos nossos sistemas de cadastro de processos, não foi localizado nenhum registro dos processos mencionados em seu Ofício." (fis. 463/466);

8) Tendo em vista o acima exposto, conclui-se que não existem recursos impetrados contra as decisões do CNAS nºs 55/2004 e 155/2004, processos nºs 44006.005025/1997-11 e 44006.003942/2000-48, respectivamente;

9) Com relação ao cumprimento do art. 14 do CTN, item 3, às fls. 412, informamos que, no curso da referida ação fiscal levada a efeito no contribuinte, não foram detectadas quaisquer irregularidades quanto a imunidade de impostos;

10) No que se refere à isenção das Contribuições o contribuinte não atendeu os requisitos necessários, nos termos do inciso II, art. 55 da Lei nº 8.212/91, que trata do Certificado fornecido pelo CNAS (item 4 acima).

Fica o contribuinte CIENTE deste relatório, tendo 10 (dez) dias, para apresentar contestação, caso julgue necessário."

Às fls. 472 a 479, manifestação da contribuinte onde, em apertada síntese, se insurge contra a exigência estabelecida em decretos envolvendo a aplicação dos 20% em gratuidade. Alega cumprir aos requisitos do art. 14 do CTN, item 9 do relatório fiscal. Reitera o pedido de reconhecimento de imunidade e a anulação do auto de infração.

Retornam os autos depois de cumprida a diligência e cientificada a interessada para oferecer a sua contestação.

É o Relatório.

Voto Vencido

quanto ao conceito de atividade própria

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Este apelo já entrou na pauta de sessão de 25 de janeiro de 2007 quando o Colegiado resolveu converter em diligência, conforme mencionado no relatório.

Retornam os autos com a conclusão de que, para o triênio de 1998 a 2000 e 2001 a 2003, o certificado de filantropia foi cancelado ou não renovado pelo motivo de que a entidade não aplica o índice de 20% de gratuidade.

O período de apuração, objeto do auto de infração compreende: 01/01/1998 a 31/12/2004.

Com relação ao triênio 2004 a 2006, consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 14) o seguinte: (sic) "*c) Para o triênio 2004 a 2006 o pedido de renovação ainda não foi analisado e julgado*". No entanto, da planilha demonstrativa das gratuidades (fl. 13) contida do Termo de Verificação Fiscal, o que se percebe é que também para o exercício de 2004 a gratuidade foi concedida abaixo do exigido pelo Decreto nº 2.536/98 (20% da receita bruta).

Feitas as observações acima, passo propriamente ao exame recursal. Para tanto, se insurge a recorrente com as seguintes questões:

i- a decadência parcial do crédito tributário, tendo em vista o art. 173 do CTN. Alega a incompatibilidade do art. 45 da Lei nº 8212/91 com o art. 146, II, "b", da Constituição Federal – cita jurisprudência do STJ em seu favor;

ii- invoca a nulidade do auto de infração (art. 32 da Lei nº 9.430/96), porque o agente fiscal (SIC) é incompetente para afastar a imunidade e exigir o tributo sem o prévio ato declaratório pertinente (fl.357);

iii- no que diz respeito à imunidade, reitera os argumentos expostos em sua impugnação. Alega que os requisitos necessários para o gozo da imunidade são os prescritos pelo art. 14 do CTN, de acordo com os arts. 146 e 195 da Constituição Federal, devendo ser afastados o Decreto nº 2.536/98 e a Lei Ordinária nº 8.212/91;

iv- quanto à base de cálculo: insurge-se contra a inclusão de valores relativos a inadimplência. Aduz ter o auto de infração tomado como base de cálculo os valores das mensalidades escolares, dos aluguéis e dos rendimentos de aplicações financeiras da recorrente. Que, por não se tratarem de receitas auferidas, devem ser excluídas da base de cálculo. No mais, se insurge contra o alargamento da base de cálculo da Cofins, instituída pela Lei nº 9.718/98.

Passo às considerações e análise das questões submetidas a este Colegiado.

DECADÊNCIA DA COFINS

A ciência do auto de infração ocorreu em 30/08/2005, envolvendo os fatos geradores entre 31/01/98 e 31/12/2004. Não houve recolhimentos.

Esta Conselheira sempre defendeu que a Lei nº 8.212/91 não se aplica às contribuições sociais (Cofins e PIS) por não ter tratado do lançamento por homologação e o certo é que tal discussão perde aqui sentido em razão do julgamento ocorrido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nºs 556.664, 559.882,

559.943 e 560.626, na sessão de 11/06/2008, em que declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91.¹

Na mesma data da declaração de inconstitucionalidade, o STF editou a Súmula Vinculante nº 8 (DOU de 20/06/2008) com o seguinte teor:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

A respeito das súmulas vinculantes, dispõe o art. 103-A da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

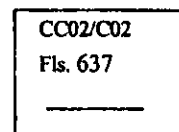
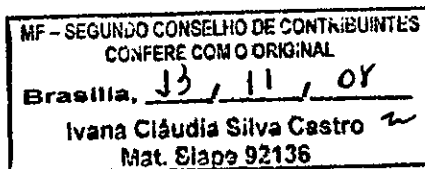
§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.”

Desta forma, independentemente das disposições do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, a decadência de todas as contribuições sociais deve ser apreciada com fulcro nas regras estatuídas pela Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional – CTN.

Resta apreciar se a contagem se verificará pela regra do art. 150, § 4º ou 173 do CTN, porque a matéria não é pacífica, comportando divergências entre os Membros desta Eg. Câmara.

O Código Tributário Nacional define, nos arts. 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento: por declaração, a de ofício e por homologação. No que respeita a

¹ Ao fixar os efeitos modulatórios da referida decisão, na sessão de 12/06/2008, o STF determinou que a decisão só não se aplica aos casos em que houve pagamento sem contestação ou que não tenha sido objeto de pedido de restituição protocolizado até a data da decisão, ou seja, até 11/06/2008.



decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no art. 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no art. 150. Penso razoável se dizer que a distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Neste ponto, desejo registrar ter mudado o meu entendimento manifestado anteriormente nesta Câmara, ao defender que independentemente de ter ocorrido pagamento *"em se tratando de tributo, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador"*.

Sigo, atualmente, a corrente doutrinária do Superior Tribunal de Justiça, que já fixou entendimento no sentido de que: (i) em havendo a antecipação de pagamento, a regra a ser aplicada é a estabelecida pelo § 4º do art. 150 do CTN, no qual a contagem do prazo se inicia na data da ocorrência do fato gerador e; (ii) caso se trate de ausência de pagamento, aplica-se a regra contida no art. 173, I, do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária. Seguem exemplos:

"1) AgRg no Ag 933835 / SP – Ministro JOSÉ DELGADO – 1ª Turma

Julgado em 06/05/2008

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO REGIMENTAL.

FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. INCIDÊNCIA. DECADÊNCIA.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, I, DO CTN.

PRECEDENTES.

(...)

2. Nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo pagamento antecipado pelo contribuinte não ocorre, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, em relação ao prazo para a constituição do crédito tributário. Precedentes.

3. Agravo regimental não-provido."

2) "AgRg no Ag 939714 / RS – Ministra ELLIANA CALMON – 2ª Turma

Julgado em 12/02/2008

J *P*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL –
DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, §
4º E 173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO
EX OFFICIO – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.*

(...)

4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art.

156, V do CTN.

(...)

8. Agravo regimental provido para prover em parte o recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência.”

No caso em análise, conforme já exposto, verifica-se ter ocorrido ausência de recolhimento do tributo. Assim, a contagem do prazo se inicia pela regra estabelecida no art. 173, I, do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária. Desta forma, encontra-se atingido pela decadência o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1999.

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES - LANÇAMENTO

Quando um da relação jurídica (fiscalização X contribuinte) faz uma alegação, dizemos que há um ponto processual ou, simplesmente, um ponto a ser analisado. O processo administrativo é dialético, onde o natural é que uma das partes alegue e que a outra, a essa alegação, se contraponha. Matéria impugnada é matéria controvertida. No entanto, não nos esqueçamos caber ao julgador aplicar a lei aos fatos.

A motivação do auto de infração recai exclusivamente na análise da “imunidade” e assim a de que a entidade não teria cumprido as exigências estabelecidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91, porque fundamentalmente a mesma não cumpriu a um dos requisitos para a obtenção do certificado de filantropia; aplicabilidade de pelo menos 20% em gratuidade.

Em contraposição, a entidade se insurge pelo afastamento da Lei nº 8.212/91. Alega que os requisitos necessários para o gozo da imunidade são os prescritos pelo art. 14 do CTN, de acordo com os arts. 146 e 195 da Constituição Federal, devendo ser afastados o Decreto nº 2.536/98 e a Lei Ordinária nº 8.212/91.

No entender desta Conselheira, há um outro ponto que deveria ter sido observado por ocasião do lançamento. Diz respeito também à análise do enquadramento ou não

da entidade como isenta, tendo em vista a natureza de “*associação civil sem fins lucrativos*”. Indubitável que a cobrança de determinada importância deve estar de acordo com a legislação vigente: nesse aspecto, deveria o ente autuante ter sim se reportado à análise da Cofins segundo as regras isentivas da contribuição. O fato de supostamente não cumprir uma determinada e específica legislação (imunidade), não exclui da análise de outra, se pertinente com a matéria. Digo, supostamente, face ao entendimento particular desta Conselheira, que em matéria de “*imunidade*” bastaria o cumprimento dos requisitos estabelecido no art. 14 do CTN, e isto foi confirmado pela diligência efetuada.

Quanto à imunidade, oportuno deixar explícito que, em momento algum, esta Conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91 por fazer juízo quanto à ilegalidade ou não dessa lei. Nesse sentido é a Súmula nº 2, do 2ºCC, aprovada na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, DOU de 26/09/2007, do Segundo Conselho de Contribuintes.² Dissinto desse entendimento, a exemplo de PAULO DE BARROS CARVALHO³, HUGO DE BRITO MACHADO⁴, MISABEL DERZI⁵ e ROQUE CARRAZZA⁶, entre outros, que defendem a interpretação razoável de que, em matéria de imunidade, a lei cogitada só pode ser a complementar.

Mas, admitindo não ser esta a corrente defendida pela maioria dos Conselheiros desta Eg. Câmara e da CSRF, que votam pelo cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, passo à análise de outras questões, ao meu ver necessárias para a solução da lide em questão.

A recorrente invoca a nulidade do auto de infração (art. 32 da Lei nº 9.430/96), porque o agente fiscal (SIC) é *incompetente para afastar a imunidade e exigir o tributo sem o prévio ato declaratório pertinente* (fl.357). Quanto a este aspecto, divirjo da recorrente por entender que a regra estabelecida pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96 não possui aplicação para a Cofins.⁷

NATUREZA DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS – BASE DE CÁLCULO DA COFINS

² SÚMULA nº 2, do 2ºCC - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Defendo fundamentalmente que o afastamento do art. 55 da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão somente pela impertinência ao caso face da interpretação desta Conselheira quando analisado o disposto na lei maior.

³ CARVALHO, Paulo de Barros - Curso de direito tributário, 5a. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 122 e 124.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito - Curso de direito tributário, 12a. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 54/55.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado - em notas à obra de ALIOMAR BALEEIRO: Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 316.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio - Curso de direito constitucional tributário, 8a. ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 426.

⁷ Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude da falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

Como pré-mencionado, no entender desta Conselheira há um outro ponto que deveria ter sido observado por ocasião do lançamento. Por se tratar de entidade sem fins lucrativos deveria se perquirir o alcance da isenção e da conceituação de atividades próprias.

Passo à análise por entender, como já mencionado, caber ao julgador se manifestar sobre a lei que deva ser aplicada aos fatos expostos no lançamento.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fl.4) que (sic) "*A referida Instituição é associação Civil Sem Fins Lucrativos, tendo por finalidades:*

- *proporcionar a educação básica, educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;*
- *Prestar serviços de assistência social às diversas classes da sociedade Campineira; e*
- *Manter ensino gratuito e semi-gratuito aos candidatos carentes de recursos financeiros."*

(fl. 42): Possui como "receitas", segundo o demonstrativo da base de cálculo da Cofins

- "- Mensalidades escolares;*
- Matrículas;*
- Aplicações Financeiras;*
- Aluguel."*

Relativamente à legislação da Cofins, é oportuno transcrever os arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-38, de 24 de agosto de 2001:

"Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

- 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;*

(...)

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."

Há de se observar que, pelo equívoco de ter chamado a Constituição Federal de entidades isentas as relacionadas no art. 195, § 7º (imunes), o legislador ordinário repetiu o erro, ao não discriminar as entidades imunes (de educação e de assistência social) das isentas (instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações). Tal procedimento tem causado interpretação equivocada, quando analisados os requisitos a serem cumpridos pelas discriminadas entidades.

Parece-me claro que o benefício tributário de isenção concedido às entidades sem fins lucrativos pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (i.e. isenção em relação às receitas de atividades próprias) deve ser observado.

Mas, o que vem a ser atividade própria? A lei ordinária não traz o conceito de atividade própria, cabendo lembrar que, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), a legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada de forma literal.

No caso em análise, a recorrente é basicamente uma entidade educacional, voltada à atividade de educação, o que foi comprovado em diligência que atende aos requisitos do art. 14 do CTN. No entender desta Conselheira, atividade própria é a decorrente do estatuto social. Se prevista no estatuto é porque tal atividade é pertinente à consecução dos objetivos sociais. Parece-me razoável se entender como atividade própria a constante do estatuto social e revertida no desenvolvimento da atividade social da entidade sem fins lucrativos.

Extrai-se do estatuto inserido nos autos (fls. 189/193) em seus art. 25 a 27 o que a seguir transcrevo (fl. 191):

Art.25º - Os recursos econômico-financeiros do Colégio Dom Barreto são provenientes:

de receita de prestação de serviços;

de receitas oriundas de contratos e convênios de prestação de serviços e aluguéis;

de receitas, rendas ou rendimentos de seus bens ou serviços;

de eventuais receitas, rendas ou serviços.

Art.26º - A totalidade dos recursos econômico-financeiros previstos no artigo anterior, são integralmente aplicados na consecução das finalidades da Associação do Colégio Dom Barreto, dentro do território nacional.

Art. 27ª - A Associação aplicará o eventual resultado operacional positivo, designado por "Superávit", constatado em seus registros contábeis, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais."

A matéria, no que diz respeito a conceito de atividade própria, também foi apreciada pela 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, quando da análise do Rec. nº 130.378 (Acórdão nº 201-80.173) que traz decisão do TRF. Pela importância peço vênias para transcrever excertos do voto da Conselheira Fabiola Cassiano Keranidas:

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

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

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

E mais adiante esclarece:

"Também neste sentido foi julgado, recentemente, o Processo Administrativo no 10670.001047/01-41, Recurso no 201-123.695, na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF."

No caso em análise, a recorrente é entidade educacional, de fins não lucrativos, que atende aos requisitos do art. 14 do CTN, o que foi comprovado pela própria fiscalização (retorno da diligência). Entendo, portanto, que as "Mensalidades escolares, Matrículas e receitas de aluguel" dentro estão das atividades próprias, merecendo isenção da Cofins.

No que pertine às receitas de aluguel e em especial às aplicações financeiras, cabe lembrar dois momentos. O primeiro marcado com a decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Acórdão da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/2006, rel. Min. Sepúlveda Pertence, ao julgar o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 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 à EC nº 20/98. Assim, as receitas de aluguel e as aplicações financeiras, excluídas da base de cálculo pela indevida ampliação operado pelo disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Em um segundo momento, veja-se que, a partir de 2004 (Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003), tivesse a fiscalização entendido que parte das atividades não seria própria, deveria, no entender desta Conselheira, submeter a tributação da assim chamada "não cumulatividade da Cofins". A alíquota que foi aplicada é o do regime anterior da cumulatividade (3%). Ainda, caso verdadeiro o entendimento de que sobre as receitas não próprias deveria ser aplicado o regime da não-cumulatividade, no caso das receitas financeiras, a partir de 02 de agosto de 2004, cabe lembrar a redução a zero por força do Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004.

CONCLUSÕES:

Em face do acima exposto, voto no sentido de:

- a- em relação à decadência, dar provimento para cancelar o auto de infração, pela extinção do crédito tributário, em relação aos períodos anteriores a 12/99, tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 30/08/2005;

b- quanto ao mérito, dar provimento ao recurso de forma a cancelar o auto de infração, em face das normas isentivas da Cofins.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

quanto ao conceito de atividade própria

Cuido neste voto da parte em que a relatora originária foi vencida, ou seja, da tributação das receitas de cunho contraprestacional, provenientes das matrículas, mensalidades e aluguéis.

Alega a recorrente ser imune às contribuições sociais, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição, e também isenta, nos termos do art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A imunidade aos impostos, prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF/88, foi regulada pela Lei nº 9.532/97, a qual, no seu art. 12, refere-se à imunidade das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos e, no art. 15, regula a isenção a que fazem jus as demais 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.

A imunidade às contribuições sociais foi estabelecida pelo art. 195, § 7º, da CF/88, nos seguintes termos:

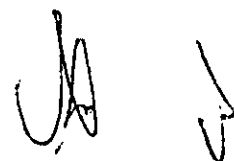
"§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

A Lei Complementar nº 70/91, ao instituir a Cofins, tratou desta imunidade no seu art. 6º, III, *verbis*:

"Art. 6º São isentas da contribuição:

[...]

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."



Embora a lei se utilize da palavra isenção, não há dúvida de que a lei está se referindo à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, dada, inclusive, a identidade de signos lingüísticos utilizados.

Sabido que é de imunidade que se está tratando, é importante notar que a Constituição limitou o direito ao benefício às **entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei**. Estas exigências foram estabelecidas pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

"Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente 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)

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, 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.

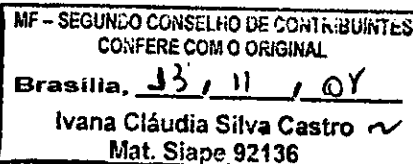
§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção."

Esta redação não considera as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98, cuja inconstitucionalidade foi decretada pelo STF.

A recorrente não preenchia estes requisitos, ao tempo de ocorrência dos fatos geradores, como restou devidamente comprovado nos autos.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/02/1999, a entidade, mesmo não sendo imune à Cofins, poderia gozar da isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *verbis*:

"Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:



[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13."

O art. 13, por sua vez, assim dispôs:

"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, de 1997;"

O inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001, ao conceder a isenção da Cofins para as entidades relacionadas no art. 13, não estava apenas referindo-se à imunidade às contribuições sociais de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, restrita às entidades beneficentes de assistência social, mas criando benefício fiscal novo, extensivo a outras entidades sem fins lucrativos, que não precisam, necessariamente, ser beneficentes de assistência social.

É por este motivo que nem todas as entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/2001 foram submetidas ao cumprimento dos requisitos estipulados pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, para fazerem jus à isenção da Cofins, conforme se depreende da leitura do art. 17 da referida MP, *verbis*:

"Art 15. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991."

Sob este enfoque, as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, detentoras de imunidade constitucional, estão contidas nos incisos III e IV do art. 13 da MP nº 1.858-6/99, juntamente com outras entidades sem fins lucrativos, como as instituições de caráter recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Na pergunta nº 856 do livro Perguntas e Respostas de IRPJ 2005, disponível na página da SRF na *Internet*⁸, está registrado que as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, além de atenderem às definições dos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, devem também atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, inclusive o de ter reconhecida a sua isenção, renovada a cada três anos, pelo Conselho Nacional de Assistência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social. Preenchidos esses requisitos, todas as receitas dessas entidades estarão imunes à Cofins, mesmo que a lei trate impropriamente desta imunidade como se fosse isenção.

⁸ <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr808a860.htm>.

No caso das instituições abrangidas pelo inciso IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, que é o caso da recorrente, no entanto, há outros requisitos legais que devem ser cumpridos para fazer jus ao benefício fiscal. Isto porque, a redação deste inciso é clara ao limitar a isenção àquelas instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. O artigo citado, a seu turno, dispõe que, *verbis*:

"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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

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

As disposições exigidas pelo § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97, para o gozo da imunidade/isenção, são as seguintes:

"§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)*
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

[...]

§ 3º 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. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)".

Há quem defenda que a menção feita pelo inciso IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001 ao art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, teve apenas a função de identificar quais eram as

[Handwritten signatures]

instituições beneficiadas pelo pagamento do PIS sobre a folha de salários e, conseqüentemente, pela isenção da Cofins sobre a receita das atividades próprias.

Para estes, a referência ao art. 15 da Lei nº 9.532/97 decorre de economia de palavras na lei, uma vez que a expressão "*a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997*" estaria substituindo outra expressão, contida no referido art. 15, com o seguinte teor: "*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.*"

Segundo este entendimento, as condições a que se submetem as referidas instituições, para o gozo da isenção da Cofins, são unicamente aquelas previstas no art. 14 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), *verbis*:

"Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão."

Qualquer que seja a corrente adotada, define-se, de pronto, o direito da instituição pagar o PIS sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 13, IV da MP nº 2.158-35/2001. Resta saber, no entanto, se esta condição é suficiente para que todas as receitas da entidade sejam isentadas do pagamento da Cofins.

O inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001 isenta da contribuição apenas as receitas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, não especificando quais seriam estas receitas.

Na busca do verdadeiro significado e abrangência da expressão **receita relativa às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**, utilizada pela MP nº 1858-6/99 (depois MP nº 2.158-35/2001), o aplicador da lei deve recorrer aos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, em especial ao **princípio da tipicidade cerrada**. Segundo este princípio, a interpretação, no caso, há de ser estrita, conforme determinado pelo art. 111 do CTN.

Por este caminho, não é correto afirmar que todas as receitas estatutárias dessas entidades são **receitas relativas às atividades próprias**. Se o legislador pretendesse isentar toda e qualquer receita dessas entidades, não teria utilizado o termo "**receitas das atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**", ao estatuir o benefício. Bastava ter dito: "As entidades relacionadas no art. 13 ficam isentas da Cofins", ou, "Não pagarão a Cofins as entidades a que se refere o art. 13". Mas não foi isto que disse o legislador.

A decisão recorrida adotou o conceito exarado pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 5/92, que definiu o que seria faturamento para efeito da tributação pela então recém criada Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –

Cofins. Segundo este parecer, estariam excluídas do conceito de faturamento as receitas próprias desse tipo de entidade, que seriam as contribuições, doações e recursos assemelhados, voluntários ou estatutários, recebidas dos seus associados, mantenedores ou colaboradores, para manutenção da entidade e sem qualquer caráter contraprestacional direto.

O mesmo conceito foi reproduzido no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, *verbis*:

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

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

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

§ 1º 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.

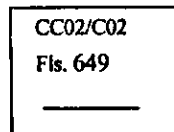
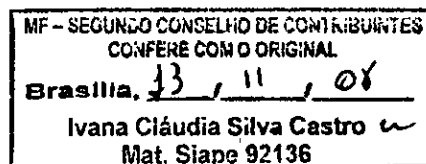
§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais." (destaquei)

A SRF trata todas as instituições de igual modo, não fazendo distinção entre aqueles destinatárias de imunidade constitucional e aquelas beneficiadas com isenção. Neste entendimento, seriam consideradas dentro do conceito legal de faturamento (e, portanto, sujeitas à incidência da Cofins), as receitas advindas da prestação de serviços, vendas de mercadorias e outras atividades de caráter contraprestacional direto.

Da mesma forma que se pode afirmar que o legislador do inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2991 não pretendeu isentar apenas as receitas especificadas no Parecer Normativo CST nº 5/92 e na IN SRF nº 247/2002, pode-se afirmar que, no contexto deste novo dispositivo legal, para fazer jus à isenção da Cofins, não basta que as receitas das entidades relacionadas no art. 13 tenham previsão estatutária. É necessário, também, que estas receitas sejam relativas às atividades próprias deste tipo de entidade.

Neste contexto, atividades próprias de uma entidade sem fins lucrativos, cuja finalidade social é a difusão do ensino, devem ser aquelas que não tenham caráter contraprestacional direto. Assim, as receitas das atividades próprias da recorrente seriam, de fato, as doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e à manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

Nossos tribunais superiores já se posicionaram no sentido de que as entidades sem fins lucrativos não se descaracterizam por auferir receitas de cunho contraprestacional,



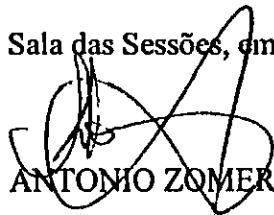
desde que os recursos auferidos sejam integralmente aplicados no desenvolvimento das atividades para as quais tenham sido instituídas.

As referidas decisões não estão sendo feridas com o entendimento firmado no presente voto, pois que da recorrente não foi retirada a isenção do Imposto de Renda e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97, e nem mesmo a isenção da Cofins relativa às atividades próprias.

O que não se reconhece é apenas o direito de não pagar a Cofins sobre as receitas das atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial, praticadas em nível concorrencial com outras empresas que prestam o mesmo tipo serviço. Assim, submetem-se à Cofins as receitas decorrentes de matrículas, mensalidades escolares e aluguéis recebidos, mesmo que estes recursos sejam integralmente empregados no desenvolvimento de suas atividades educacionais, pois que esta condição, reconhecida pelos tribunais como não prejudicial ao gozo da imunidade ou da isenção, diz respeito à imunidade aos impostos e não às contribuições sociais, que têm fundamentos constitucionais distintos, como já se viu neste voto.

Ante o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, mantendo-se a incidência da Cofins sobre as receitas provenientes de taxas de matrícula, mensalidades e aluguéis.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008.


ANTONIO ZOMER

A