



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

Processo nº 10830.004351/2008-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.476 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente ASSOCIAÇÃO DO SENHOR JESUS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/10/2005

COFINS. IMUNIDADE DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. NÃO ATENDIMENTO DAS CONDIÇÕES ARTIGOS 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991 E 14 DO CTN.

A imunidade de COFINS dos templos de qualquer culto está condicionada ao cumprimento dos requisitos dispostos na legislação infraconstitucional. Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar a constitucionalidade dos referidos condicionamentos. Aplicação da Súmula CARF n. 02.

COFINS. ISENÇÃO DOS ARTS. 13 C/C 14, INCISO X DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.518-35 DE 2001. RESTRIÇÕES PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PELO §2º, ART. 47, INSRF N. 247/2002 NÃO PREVISTAS NO TEXTO LEGAL.

O §2º, do art. 47, INSRF n. 247/2002 ao determinar o alcance do conceito de “receitas decorrentes de atividades próprias”, extrapolou norma isentiva, ao restringi-la apenas aos ingressos decorrentes de “aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores”.

As receitas oriundas de receitas oriundas de revendas de Bíblias, livros religiosos, CDs, DVDs, terços e demais produtos de cunho religioso católico são alcançadas pela isenção, pois se referem ao objetivo de difusão da religião cristã.

COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI 9.718/98

No RE 585235 QO-RG / MG, DJe 27-11-2008, a questão foi julgada sob a sistemática de repercussão geral, sendo, portanto, de aplicação obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Mercia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Adriene Maria de Miranda Veras.

Relatório

Trata-se de auto de infração para a exigência de COFINS e seus consectários legais, lavrado em 13/05/2008, relativo aos períodos de apuração de janeiro/2002 a dezembro/2006.

A Recorrente é entidade enquadrada como “templo de qualquer culto”, e, segundo constou do termo de verificação fiscal, mantém estrutura para a prática e a difusão de culto da religião católica, produção de conteúdos informativos e religiosos, veiculados através de meios de comunicação -TV Século 21, revista Brasil Cristão, *site* www.asj.org.br.

Em virtude de sua condição, entendia não estar obrigada ao recolhimento da COFINS em relação à totalidade de suas receitas, tendo em vista o advento da Medida Provisória n.2.158-35/2001.

O auto de infração referiu-se às receitas originadas de vendas de Bíblias, livros religiosos, CDs, DVDs, terços e demais produtos de cunho religioso católico, prestação de serviços como veiculação de patrocínios, anúncios na televisão e na revista Brasil Cristão, aluguel de torre de televisão para outras emissoras e receitas financeiras, considerando-se apenas receitas oriundas de atividades próprias, donativos e doações.

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.
LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

*Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o
lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a
contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código*

Tributário. Na hipótese em que o recolhimento não ocorre ou ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento de ofício poderia haver sido realizado.

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal contempla apenas as instituições beneficentes de assistência social, que preencham os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN c/c art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, entre eles o de possuírem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

ISENÇÃO. MP Nº 2.158-35/2001.

A isenção da Cofins prevista no art. 14, inciso X, c/c com o art. 13, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 abrange tão-somente as receitas relativas às atividades próprias dos contribuintes ali discriminados e não alcança, portanto, as receitas financeiras e as recebidas em caráter contraprestacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em sede de Recurso Extraordinário, e de repercussão geral, permanecem restritos às partes dos processos, tendo em vista, por um lado, a ausência de publicação de Resolução do Senado Federal suspendendo os efeitos daquele dispositivo legal, e por outro, a ausência de edição de Súmula Vinculante sobre a matéria.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão recorrida aplicou a Súmula Vinculante n. 8, para reconhecer a decadência de parte da cobrança, relativa aos períodos de apuração do ano calendário 2002, em conformidade com o art. 173, I do CTN, porquanto, o termo final para a sua constituição foi em 31/12/2007.

No mérito, negou-se provimento à impugnação sob o argumento de que, com relação ao direito à imunidade, a Recorrente não teria apresentado o seu Estatuto, bem como documentos que evidenciassem a promoção gratuita, em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes; a aplicação integral dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; a não remuneração a qualquer título de seus membros; a escrituração das operações e a certificação junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, conforme preceituam os artigos 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e 14 do CTN.

Em relação ao CEBAS -Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a autoridade julgadora afirmou ter consultado (anexo aos autos) junto ao endereço eletrônico na *internet* do Conselho Nacional de Assistência Social, que apontou o registro da Recorrente junto ao órgão, porém, não confirmando a emissão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, sendo certo que para fazer jus à imunidade deveria tal certificado ser renovado a cada três anos.

Quanto à isenção, a decisão recorrida estriba seu entendimento no PN CST nº 05, de 1992, em que se afirma:

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

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

Na decisão recorrida traça-se a evolução legislativa da COFINS, demonstrando que a isenção ora em comento surgiu precisamente para corrigir a distorção criada pela promulgação de Lei n. 9718/98, que, ao ampliar a base de cálculo da exação, acabou por incluir as receitas decorrentes de mensalidades e doações na base de cálculo dos templos religiosos. Anteriormente, de acordo com o PCST n. 05/1992, as demais receitas das referidas entidades, estavam no campo de incidência da contribuição.

Portanto, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, c/c a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, conclui-se que seria devida a COFINS sobre as receitas não decorrentes de atividades próprias do templo religioso, não podendo a autoridade administrativa, por força da atividade vinculada que exerce, deixar de aplicar os respectivos dispositivos normativos, concluindo, por conseguinte:

Assim, somente se caracterizam como próprias da entidade as receitas por ela recebidas de seus fiéis, associados ou mantenedores, pagas em razão de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades estabelecidas em seu estatuto, que se destinam a custear seus objetivos institucionais. Além disso, tais receitas não devem ter caráter de contraprestação, ou seja, seu recebimento não deve corresponder à venda de mercadorias e/ou

à prestação de serviço específico. Tal característica decorre da própria natureza das receitas próprias, uma vez que estas se caracterizam pela espontaneidade, tanto no caso de contribuições ou doações feitas por fiéis ou mantenedores, como no caso das anuidades ou mensalidades pagas pelos associados, em razão de previsão estatutária, hipótese em que a espontaneidade da contribuição se caracteriza pela opção voluntária pela associação à entidade.

Em ambos os casos as contribuições se destinam ao cumprimento dos objetivos da entidade, de uma forma geral.

Acresce ainda, que:

Importante acrescentar que a fruição da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, pelos templos religiosos e pelas instituições/associações sem fins lucrativos requer que se olhe para a origem das receitas e não para a sua destinação. Não importa se os recursos vão para o cumprimento das finalidades estatutárias mas, sim, se têm caráter contraprestacional. Esse entendimento, aliás, dá coerência à legislação, na medida em que não é razoável supor que a lei tenha conferido às pessoas jurídicas a capacidade de determinar quais receitas estariam ou não submetidas à tributação pela simples inclusão de atividades no objeto social da entidade.

Para corroborar o entendimento firmado, da mesma forma, fez remissão ao *Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica 2005, ano-calendário de 2004*, da Secretaria da Receita Federal.

Quanto às disposições do Parecer Normativo CST nº 162 de 11/09/1974 citado na impugnação, rechaça-se por se referirem à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Sobre a Solução de Consulta também referida na impugnação, de nº 217, de 2006, da 9ª Região Fiscal), informa que ela foi parcialmente reformada pela Coordenação Geral de Tributação – Cosit pela Solução de Divergência nº 1, de 24 de janeiro de 2011, coadunando-se com o entendimento defendido

Finalmente, sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, colacionada à defesa, referente à imunidade do IPTU para templos religiosos, asseverou que não se aplicaria à espécie, por se tratar de entendimento aplicável aos impostos.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente alegou que:

i.a regra de decadência deve ser aquela do art. 150, §4º do CTN, pois o art. 173, I do mesmo diploma, apenas se aplica às hipóteses de lançamento de ofício, de sorte que além do ano-calendário 2002, estariam decaídos, da mesma forma, os créditos tributários referentes ao período compreendido entre os meses de janeiro a abril/2003;

ii. o primeiro item (promova gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes) refere-se a dispositivo suspenso pelo Supremo Tribunal Federal por meio de liminar concedida nos autos da ADIN 2028-5;

iii. os requisitos de aplicação dos recursos na manutenção de objetivos institucionais; a não remuneração a qualquer título de seus membros; a escrituração das operações, teriam sido devidamente comprovados durante o processo de fiscalização e podem ser confirmados pelos próprios termos de seu Estatuto;

iv. quanto ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, não obstante a Recorrente reconhecer que à época não possuía a renovação de tal documento, trata-se de requisito que extrapolaria os ditames do artigo 14 do CTN.

v. faz jus à isenção da COFINS prevista pelos arts. 13 e 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.518-35 de 2001;

vi. conforme comprova seu CNAE, possui como única e exclusiva atividade de organização religiosa que lhe garantiria o direito à isenção;

vii. pelos próprios termos de seu Estatuto, a Recorrente é uma associação civil de Direito Privado, sem fins econômicos, de natureza católica, comunitária, (...), dedicada a obras de promoção humana e social, educacional e cultural, cujo objetivo é dedicar-se a obras de promoção humana e social, educacional e cultural, editoração e vendas de livros, o desenvolvimento e a difusão do ensino religioso aculturado, cívico, ético, moral, filantrópico e a promoção de ações beneficentes e assistenciais;

viii. nos termos do art. 14, inciso X, c/c o art. 13, inc.I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, suas receitas, por serem todas afins aos seus objetivos, ou seja, às atividades próprias da entidade, são isentas da COFINS;

ix. as atividades próprias seriam aquelas que não ultrapassariam a órbita dos objetivos sociais das respectivas entidades (insertas em seu Estatuto Social), alcançando normalmente, não só os recursos provenientes de doações, contribuições, mensalidades, mas todos aqueles destinados ao custeio e manutenção daquelas entidades e à execução de seus objetivos estatutários, auferidas sem o intuito de lucro e unicamente para fazer frente aos seus gastos;

x. a decisão recorrida reduz o conceito de "atividades próprias" àquelas que não possuem caráter "contraprestacional";

xi. o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 162 de 11/09/1974, publicado no DOU de 17/10/1974, teria definido com clareza os exatos termos da abrangência da expressão atividades próprias, afirmando que a sociedade religiosa que mantém anexo ao templo, livraria para venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando a divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributário; da mesma forma, o resultado da venda de dádivas ou donativos dos fiéis "por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes, para reverenciarem o alvo de sua crença";

xii. a Solução de Consulta nº217 da 9ª Região Fiscal (DOU 04/08/2006) afirma que a receita auferida por instituição de assistência social, oriunda de aluguel de imóvel, não será tributada pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em face da imunidade que gozam estas entidades, uma vez que esse rendimento relaciona-se com suas finalidades essenciais, não caracterizando ato de natureza econômico financeira, e desde que a renda assim auferida, seja integralmente aplicada nas suas atividades fins;

xiii. nos autos do Pedido de Restituição nº 10830.004041/2002-26, a partir de esclarecimentos e da realização de diligências às dependências da Recorrente, bem como, da análise de seus livros, a fiscalização teria concluído que a "entidade se enquadra como templo de qualquer culto", com objetivos de cunho religioso, mantendo estrutura

para a prática e a difusão de culto à religião católica, bem como a produção de conteúdos informativos e religiosos, vinculados através de meios de comunicação;

xiv. o lançamento não teria motivação, pois a fiscalização não teria justificado porque tão-somente as doações estariam isentas, não se considerando as efetivas receitas da Associação não estariam;

xv. que a Medida Provisória nº 2.158-35, §2º, art. 14, foi expressa quanto às receitas que não estariam isentas da COFINS;

xvi. independentemente da extensão que se admita para o conceito da expressão "receitas próprias", estas não poderiam corresponder à totalidade da receita bruta da pessoa jurídica, pois a Lei nº 9.718/98 foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O primeiro item argumentado pela Recorrente refere-se ao direito à imunidade veiculada pelos artigos 146, II, e 195, § 7º, da Constituição.

Afirma que embora não detivesse, à época dos fatos geradores, o CEBAS-Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, de renovação trienal, imposto pelo inciso II do art. 55 da Lei n. 8.212/91 como uma das condições da isenção tributária das entidades filantrópicas, trata-se de requisito que extrapola os ditames do artigo 14 do CTN.

Contudo, a apreciação da constitucionalidade da aludida exigência, para fins de gozo à imunidade, não é cabível em sede de contencioso administrativo fiscal. Ademais, ressalte-se que a Suprema Corte, em diversas ocasiões manifestou-se pela sua constitucionalidade, em consonância com o precedente firmado no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 428.815/AM, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, que assim dispôs:

"EMENTA: I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Munoz, RTJ102/304).

A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito 'aos lindes da imunidade', à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar, mas remete à lei ordinária 'as normas sobre a

constituição e o funcionamento à entidade educacional ou assistencial imune'.

II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55).

Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146. II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91"

(DJ 24.6.2005, grifos nossos).

Portanto, a ausência do CEBAS –Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social à época dos fatos geradores, por si só, seria suficiente para obstar o direito à imunidade, restando prejudicados os demais requisitos ventilados na decisão recorrida.

Observe-se, ademais, que a autuação deu-se com base na interpretação da isenção veiculada pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001, de sorte que a decisão recorrida acabou por inovar os critérios do lançamento, ao se manifestar sobre o cumprimento dos requisitos para fruição de imunidade.

Do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 21 e ss., verifica-se que a autuação decorreu da interpretação da isenção do art. 13, I, veiculada pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001 c/c § 2º, art. 47, INSRF n. 247/2002, especificamente, do conceito de “receitas decorrentes de atividades próprias”, como se confere:

Dessa forma, o lançamento da COFINS será efetuado com relação à receita bruta da entidade, excluindo-se as receitas das atividades próprias (donativos, doações), e incluindo-se, portanto, na base de cálculo, as receitas de vendas (menos devoluções), receitas de prestação de serviços, de aluguel de torre televisiva e receitas financeiras, conforme demonstrado no Anexo 2, que faz parte integrante do presente termo.

Assim, vale dividir a presente análise em duas etapas.

Primeiramente, é de se analisar o conceito de “receitas decorrentes de atividades próprias”, para, após, analisar a aplicação da Lei n. 9718/98

A Medida Provisória nº 2.158, de 2001, prescreveu que:

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;

[...]

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.

A Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 47 §2º determina que as receitas consideradas como originadas de atividade própria, para fins de isenção de COFINS, não podem ter “*caráter contraprestacional direto*”, como se depreende:

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.

[...]

§ 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.

Assim, foi cobrada a COFINS relativa a receitas oriundas de vendas de Bíblias, livros religiosos, CDs, DVDs, terços e demais produtos de cunho religioso católico, prestação de serviços como veiculação de patrocínios, anúncios na televisão e na revista Brasil Cristão, pois nos termos do auto de infração, tais receitas não se subsumiriam ao conceito de receitas originadas de “atividades próprias”.

Ora, inicialmente salta à vista que a restrição contida no §2º do art. 47 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002, ao determinar o alcance semântico de “atividades próprias” extrapola o disposto no art.14, X da Medida Provisória 2158-35/2001, pois não há nada no dispositivo que aponte que as atividades próprias de uma entidade religiosa, filantrópica ou qualquer uma das elencadas no art.13 do mesmo diploma legal, restrinja-se a donativos, anuidades ou mensalidades pagas pelos seus associados.

Essa constatação, por si só, já seria suficiente para afastar a restrição veiculada por norma administrativa, pois é ancestral, a regra segundo a qual não é possível à norma administrativa inovar ou extrapolar as disposições de lei, no caso, de medida provisória, fortes no Princípio da Estrita Legalidade.

Importante ressaltar que a decisão recorrida teve como um de seus fundamentos, a atividade estritamente vinculada da Administração Pública, uma das facetas, é certo, do Princípio da Legalidade, que assume contornos distintos para a autoridade administrativa. Assim, que não se afastou da disposição da instrução normativa, citando até mesmo as “perguntas e respostas”, divulgadas pela Receita Federal para orientação dos contribuintes na aplicação da legislação.

Com a devida vênia, crê-se que referido entendimento não se contextualiza com o ambiente do contencioso administrativo fiscal, vez que o ordenamento jurídico além de guindar o processo administrativo fiscal como direito e garantia fundamental dos cidadãos em seu art. 5º, LV, estabeleceu-lhe regime jurídico próprio, que implica na instituição de competência e atividade distinta daquelas desempenhadas pela autoridade fiscalizadoras.

Seja como for, da mesma forma é certo que, para esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apenas lhe é vedada a apreciação de constitucionalidade de lei, o que não abrange a apreciação de legalidade de atos normativos.

E, nessa senda, impõe-se reconhecer que a aludida instrução normativa criou condicionamentos ao gozo da isenção, que inovaram em relação ao dispositivo legislativo, amesquinhando o direito do contribuinte, não se olvidando, da mesma forma, que o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, II, prescreve que será interpretada literalmente a isenção.

Ainda que grande parte da doutrina defenda que a “interpretação literal” seja uma contradição em termos, da mesma forma, é inconteste que o que no caso concreto, não se encontra seja na letra da lei, ou em quaisquer outros diplomas normativos que sistematicamente possam constituir o significado da norma jurídica, enunciados normativos que possam compor norma jurídica isentiva, da forma como estabeleceu a aludida instrução normativa..

Nesse passo, relevante se faz analisar o alcance semântico possível de “atividades próprias” das entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória 2158-35/2001.

De acordo com o Código Civil, Lei n. 10.406/2002, art. 53, “*constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos*”, isto é, um grupo de pessoas reúne-se em prol de um objetivo comum, que deverá estar refletido em seu estatuto social, nos termos do art.54, I, do mesmo diploma legal.

De acordo com o Dicionário Houaiss da língua portuguesa, uma das acepções do termo “atividade” “*é faculdade ou possibilidade de agir, de se mover, de fazer, empreender coisas*”.

É dizer: pela locução “atividade própria” pode-se depreender as formas de ação, empreendimento, de determinada entidade para a realização das finalidades inscritas em seu objetivo estatutário, que, por expressa determinação legal, não poderão ter escopo empresarial, além de que, o predicado “própria” aponta que o resultado dessa atividade, deverá se reverter à manutenção da própria entidade. E essas significações confundem-se, ao se conceber que a existência de uma associação está condicionada à finalidade sobre a qual se erige.

Assim não há nada na legislação que sustente a premissa segundo a qual as associações devam ter como único instrumento para a manutenção de suas atividades, o recebimento de doações ou mensalidades, o que, diga-se, restringiria sobremaneira sua atuação, comprometendo, até mesmo, sua subsistência.

Sob esse pressuposto, não se sustenta o fundamento da decisão recorrida, segundo o qual a fruição da isenção da COFINS pelos templos religiosos e pelas instituições/associações sem fins lucrativos “*requer que se olhe para a origem das receitas e não para a sua destinação*”, pois a legislação visa a proteger ou a privilegiar determinadas finalidades dessas entidades, para, mediatamente, consagrar valores almejados pela sociedade.

Tanto mais frágil nessa trilha, a afirmação de que “*não é razoável supor que a lei tenha conferido às pessoas jurídicas a capacidade de determinar quais receitas estariam ou não submetidas à tributação*”, pela simples inclusão de atividades no objeto social da entidade”, uma vez que não é o cidadão que determina quais as atividades serão isentas, porém,

o legislador, que, ao abrir mão de parcela da arrecadação, toma como relevantes determinados valores a serem tutelados.

Nesse contexto, é inconteste que a religião, a liberdade de credo e sua difusão, são consagrados no Texto Constitucional, especialmente refletidos nas disposições constitucionais relativas à imunidade.

Art. 3º - A Associação do Senhor Jesus tem por fim dedicar-se a:

a) Obras de promoção humana e social, educacional e cultural, assistência social;

b) Cursos à distância ou não de especializações, de alfabetização, de educação moral, cívica e religiosa, em favor de pessoas; Organização de cursos, palestras e cursos para recuperação de alcoólatras e dependente de drogas, podendo para tanto produzir, distribuir, gravar, laboratorial, duplicar, vender, importar e exportar; Criar livrarias;

c) Editoração e vendas de livros, Gravação de programas de rádio e televisão assim como quaisquer outras formas de mídias existentes ou que venham a ser criadas; Afiliar-se a outras organizações de caráter cultural, científico, filantrópico e social que, a critério de seu Presidente venha colaborar para o desenvolvimento de suas finalidades.

Art. 4º - Dentre outros objetivos da Associação do Senhor Jesus destacam-se: desenvolvimento e a difusão do ensino religioso aculturado, cívico, ético, moral, filantrópico e promover ações beneficentes e assistenciais.

Verifica-se que não há em seus objetivos estatutários quaisquer finalidades que extravasassem o objetivo último de difusão da religião, ou que tivessem a conotação, por si só, de atividade empresarial, com finalidade lucrativa.

A jurisprudência colacionada aos autos pela Recorrente, bem como o Parecer CST n. 162, de 11/09/74, embora não sejam especificamente voltados à contribuições, como destacou a decisão recorrida, carregam importantes vetores para nortear o regime tributário das entidades em comento, que não se restringe a uma ou outra espécie tributária, mas à própria condição subjetiva dos sujeitos envolvidos.

O Parecer CST n. 162, de 11/09/74, transcrito pela Recorrente, ao tratar do tributação do imposto sobre a renda, afirma que o *discrímen* a ser adotado, será a afinidade do resultado da atividade com a finalidade da entidade, ou seja, o mesmo adotado nesse voto, pelo que vale transcrição de seu excerto:

EMENTA - As isenções do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66) referem-se a eventual lucro em atividades que se integrem nos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente consideradas.

(...)

Sociedade religiosa que mantém anexo ao Templo, livraria para venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando a divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributário. Da mesma forma o resultado da venda de dádivas ou donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos Santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes, para reverenciarem o alvo de sua crença.

O mesmo não ocorre, porém, se modo usual como procedem os comerciantes, cumpridas as disposições do Decreto nº 64.567 de 22/05/69.

(...)

a associação religiosa exercer atividade de compra e venda de bens não relacionados à sua finalidade, quando então deixará de fazer jus à isenção, devendo efetuar a escrituração do modo usual como procedem os comerciantes, cumpridas as disposições do Decreto nº 64.567 de 22/05/69.(g.n.)

(...)

Caberia ,então , à fiscalização, em cada caso concreto, verificar se os resultados dessas atividades foram revertidos para a manutenção da própria Recorrente e se, prestaram-se à difusão religiosa, o que, contudo, não ocorreu, considerando-se que a norma administrativa, inclui no campo de incidência, de plano, quaisquer receitas que sejam “contraprestacionais”.

Em suma, quanto a esse item do recurso, entendo que merece acolhida a pretensão da Recorrente, no que tange revendas de Bíblias, livros religiosos, CDs, DVDs, terços e demais produtos de cunho religioso católico, na medida em que a instrução normativa deu interpretação extensiva à isenção do art.14, X da Medida Provisória 2158-35/2001, ao mesmo tempo que por “atividade próprias”, devem ser entendidas como aquelas que constam das finalidades estatutárias de determinada entidade ,revertidas para a sua manutenção.

Nessa mesma senda, e sob o mesmo raciocínio, o mesmo tanto não pode ser dito em relação à prestação de serviços como veiculação de patrocínios, anúncios na televisão e na revista Brasil Cristão, posto que estas receitas, embora possam se reverter à manutenção da entidade, não são voltadas propriamente para a difusão da religião.

Finalmente, o último ponto a ser enfrentado, concerne à abrangência do conceito de faturamento, para efeitos de fixação da base de cálculo da COFINS.

Em relação ao argumento da Recorrente segundo o qual base de cálculo alargada da COFINS, prescrita pela Lei nº 9.718/98. foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, devendo-se excluir os valores relativos que não se refiram a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, ou seja, no caso, as receitas financeiras e as decorrentes de aluguel de torre de televisão, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, deve ser acolhido.

Com efeito, a despeito de a decisão recorrida afirmar que a decisão da Suprema Corte não lhe seria vinculante, por ser proferida no âmbito de controle difuso de constitucionalidade, o fato é que pelo RE 585235 QO-RG / MG, DJe 27-11-2008, a questão foi julgada sob a sistemática de repercussão geral, sendo, portanto, de aplicação obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Confira-se a ementa do referido julgado:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS

Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

Considerando-se que o referido dispositivo declarado inconstitucional, foi revogado apenas a partir da publicação da Lei nº 11.941 de 28 de maio de 2009, os períodos de apuração ora discutidos são abrangidos pelo entendimento esposado.

Em face do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para excluir da isenção as receitas oriundas à prestação de serviços de veiculação de patrocínios, anúncios na televisão e revista.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo