



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

Processo n° 10980.927098/2009-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-004.383 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 25 de julho de 2013
Matéria COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente SOCIEDADE PARANAENSE DE ENSINO E INFORMÁTICA - SPEI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/03/2002

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

São isentas da Cofins somente as receitas decorrentes das atividades próprias das instituições de educação sem fins lucrativos, não abrangendo as receitas obtidas na prestação de serviços com caráter contraprestacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues (relator) e Juliano Eduardo Lirani. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Victor Rodrigues - Relator.

(assinado digitalmente)

Hécio Lafetá Reis – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hécio Lafetá Reis (Redator designado), Belchior Melo De Sousa, Juliano Eduardo Lirani, Jorge Victor Rodrigues (Relator) e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

A autoridade administrativa, por meio do Despacho Decisório nº 843134620, emitido em 07/07/2009, após analisar o PER/DCOMP transmitido pelo contribuinte em 08/12/2006, verificou que o valor do crédito originalmente informado de R\$ 8.925,16 (DARF, cód. 2172, arrecadação em 15/04/2002), fora integralmente utilizado na quitação de outros débitos próprios, não restando saldo credor para a realização da compensação declarada, sendo certo que este foi o motivo da não homologação.

Em face disso, o contribuinte manifestou a sua irresignação para reafirmar a sua qualificação de instituição de ensino, sem fins lucrativos, como isenta ao recolhimento da Cofins, com fulcro nos arts. 13, III e 14, X, da MP nº 2.158-35/01, vigente por força do art. 2º da EC nº 32/01, e que desenvolve as suas atividades em observância ao disposto no art. 12 da Lei nº 9.532/97, bem assim de acordo com os dispositivos contidos no seu estatuto social.

Portanto, por essa razão, em homenagem aos princípios da legalidade e da estrita legalidade (CF/88, arts. 5º, II e 150, I), não poderia o Fisco exigir exação da pessoa jurídica isenta, que recolheu valores a título de Cofins indevidamente, e que realizou compensação respaldada nos artigos 170 do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96.

Ao final requereu a homologação da compensação realizada.

Conclusos foram os autos a julgamento pela 3ª Turma da DRJ Curitiba/PR, em sessão realizada em 14/09/2011, que proferiu decisão por meio do Acórdão nº 06-33.532, cujo entendimento encontra-se sintetizado nos termos da ementa adiante transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 15/04/2002

COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ.

A compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

INEXISTÊNCIA DO CRÉDITO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

Não será homologada a compensação quando constatada a inexistência do crédito pleiteado oriundo de pagamento a maior ou indevido.

ISENÇÃO. MP Nº 2.15835/2001. 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

A decisão de primeira instância julgou a manifestação de inconformidade improcedente sob os seguintes argumentos:

... para a obtenção do referido benefício, deve a entidade atender as condições estabelecidas nas alíneas “a” a “e” do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, (a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

*a interessada não trouxe provas capazes de demonstrar que atendeu as condições estabelecidas para o gozo da isenção, ou seja, não se encontra nos autos a comprovação de que as receitas são relativas às suas atividades próprias e de que cumpriu as condições estabelecidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. **Trouxe apenas o seu Estatuto Social**, mas este não tem o condão de provar o alegado.*

a manifestante deve carrear aos autos todas as provas capazes de dar suporte às alegações feitas em sua peça de defesa, conforme previsão do art. 16, III e § 4º do Decreto n.º 70.235, de 1972;

são receitas de atividades próprias das instituições a que se referem os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, isentas da Cofins nos termos do art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35, de 2001, apenas as receitas típicas dessas entidades, como as decorrentes de contribuições, doações e subvenções por elas recebidas, bem assim mensalidades ou anuidades pagas por seus associados, destinadas à manutenção da instituição e consecução de seus objetivos sociais, sem caráter contraprestacional.

Sujeitam-se à incidência da contribuição, as receitas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos, como as resultantes da venda de mercadorias e prestação de serviços, inclusive as receitas de matrículas e mensalidades dos cursos ministrados pelas entidades educacionais.

Por conseguinte, não se consideram próprias as receitas provenientes da prestação de serviços e/ou venda de bens, cujo caráter é eminentemente contraprestacional, nas quais atuam como qualquer agente econômico, bem como suas receitas financeiras, as quais constituem seu faturamento, tributável por força dos arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

... quando do processamento da Dcomp é feito um confronto entre as informações ali contidas com aquelas prestadas em

DCTF, sendo que, no caso, não havia indicativo de pagamento indevido ou a maior, pelo que é correta a conclusão contida no Despacho Decisório.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário e reiterou minudentemente os termos aduzidos na exordial, ressaltando em favor de sua tese de defesa a jurisprudência dos Tribunais administrativo e judicial, para requerer o provimento do apelo e a homologação da compensação declarada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Victor Rodrigues.

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos à sua admissibilidade, dele conheço.

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos à sua admissibilidade, dele conheço.

Como visto as matérias devolvidas para apreciação por esta Corte estão relacionadas a questões de direito e de prova, conforme constatação por meio dos destaques efetuados nos recortes acima transcritos, que passo a examinar.

Compulsando os autos constatou-se que a recorrente havia disponibilizado elementos de prova, dentre eles verificou-se que o seu estatuto social encontra-se em observância com os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais ensejadores do benefício da isenção pretendida, conforme se depreende do contido nos artigos 1º, 3º, 12 e 19, neste encontra-se assinalado, resumidamente, que:

1. É uma associação constituída por tempo indeterminado, sem fins econômicos, de caráter educacional;
2. A Associação não remunera nem distribui lucros, bonificações ou vantagens a qualquer título, para dirigentes, associados, membros do conselho fiscal e mantenedores, sob nenhuma forma ou pretexto...., e sua renda será integralmente aplicada em território nacional, na consecução e no desenvolvimento de seus objetivos sociais.
3. **Os membros da diretoria executiva e conselho fiscal não perceberão nenhum tipo de remuneração, de qualquer espécie ou natureza, pelas atividades exercidas na SPEI (CNPJ 77.667.822/0001-55), dentre outras. (Grifei).**

A corroborar com contido no estatuto social, pelo menos em relação aos rendimentos percebidos, os diretores presidente e financeiro que o subscrevem, apresentaram suas declarações de ajuste anual relativa ao exercício de 2003 (IRPF), donde se constata que a fonte remuneradora dos mesmos tem o CNPJ diverso daquele correspondente à instituição de educação sem fins lucrativos - SPEI. Verifique-se:

Processo nº 10980.927098/2009-58
Acórdão n.º 3803-004.383

S3-TE03
Fl. 106

NOME: AILTON RENATO DORL CPF: 163.073.729-15 DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA	IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA EXERCÍCIO 2003 Ano-Calendário 2002
--	---

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS PELO TITULAR (Valores em Reais)

CNPJ/CPF da principal fonte pagadora: 81.047.482/0001-37

NOME DA FONTE PAGADORA	CNPJ/CPF	RENDIMENTOS	IMPOSTO NA FONTE
Spei Ensino Básico Ltda.	81.047.482/0001-37	27.475,05	2.170,33
Parumbi serviços de Informatica Ltda.	02.066.138/0001-19	21.292,68	932,26
TOTAL		48.767,73	3.102,59

NOME: JOAO CARLOS DOMACOSKI CPF: 004.957.519-87 DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA	IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA EXERCÍCIO 2003 Ano-Calendário 2002
---	---

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS PELO TITULAR (Valores em Reais)

CNPJ/CPF da principal fonte pagadora: 81.047.482/0001-37

NOME DA FONTE PAGADORA	CNPJ/CPF	RENDIMENTOS	IMPOSTO NA FONTE
Spei Ensino Básico Ltda	81.047.482/0001-37	27.475,05	2.667,90
INSS	29.979.036/0001-40	8.772,06	0,00
TOTAL		36.247,11	2.667,90

Ademais disso há outros elementos materiais carreados aos autos pela interessada, os quais não foram examinados pelo juízo *a quo*, dentre os quais cumpre mencionar a DIPJ/2003, que informa em seus campos específicos dados atinentes à composição da base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e da Cofins (Fichas 19A e 20A), da Ficha 30A que discrimina os elementos insertos no balanço patrimonial dessa instituição encerrado em 31/12/2002; e da Ficha 41, que informa a origem e aplicação de recursos e, finalmente, os rendimentos de dirigentes (imunes/isentos), além dos recibos correspondentes à entrega das declarações de ajustes de pessoa física anual simplificada ano de exercício 2003, que informam acerca do patrimônio, da renda e dos serviços prestados, além das fontes desses rendimentos. É a recorrente aduzindo suas razões acerca da existência de fato impeditivo, modificativo, ou extintivo do direito à pretensão do Fisco (CPC, art. 333, II).

Não obstante as informações até então extraídas dos autos abre-se aqui um parêntese para o registro de uma constatação a ser compartilhada com os pares, no que atine à disposição das peças processuais no sistema E-processo, todas elas inseridas de maneira apartada das demais, sem numeração e sem data da respectiva juntada aos autos, inclusive o estatuto social, já assinalado pelo juízo *a quo*.

Não há como prever que os elementos de prova tenham sido colacionados juntamente com a manifestação de inconformidade, ou se posteriormente com a interposição do recurso voluntário, ou mesmo quais delas o foram no primeiro, ou no segundo momento, o que sobremaneira põe em risco todo o esforço desenvolvido na apreciação da lide.

A descrição deste cenário impossibilita a formação do convencimento do julgador, pois não há como se fazer uma análise adequada dos fatos, nem a fixação de um juízo de valor isento acerca dos fatos relevantes ou até os inexistentes.

No mais passo à apreciação da questão de direito que é tão relevante quanto a análise de provas, inclusive exercendo precedência sobre esta, eis que o pronunciamento sobre

o tema isenção certamente tenderá a influir na questão probatória. É que prevalecendo a tese de usufruto do beneplácito para a interessada o pagamento poderá se converter em indébito, em caso de a recorrente não ser contribuinte de outros tributos federais.

Os Institutos Jurídicos da Imunidade e da Isenção.

A Constituição Cidadã, gênese da introdução das normas e regras de incidência tributária no nosso ordenamento jurídico, ao tratar do sistema tributário nacional, remeteu à lei complementar às questões atinentes à regulação das limitações ao poder de tributar e ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, notadamente fazendo-o por meio do seu artigo 146, II e III, 'a', respectivamente, tudo isto ante a relevância do papel da educação e das instituições de ensino, conforme dispõe o artigo 205 e seguintes da CF/88, cujo objetivo é a transferência de conhecimento.

A isenção relacionada à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no plano constitucional, encontra amparo no artigo 195, § 7º, que dispôs que são isentas dessa contribuição as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Complementarmente, veio a Lei nº 5.712/66 (CTN), com *status* de complementar, a prescrever normas basilares sobre a isenção, cuja observância possibilita o usufruto desse beneplácito, através dos seus artigos 9º, IV, 'c', e 14, ao mesmo tempo limitando o poder de tributar mediante vedação aos entes políticos da cobrança de imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviço das instituições de educação, sem fins lucrativos.

No plano infraconstitucional, com o advento da Lei nº 9532/97, surgiram regras específicas direcionadas à **imunidade** da Cofins, expressamente vinculadas ao disposto no art. 150, VI, 'c', CF/88, a serem observadas pelas instituições de educação sem fins lucrativos, principalmente ao que se relaciona ao contido no § 2º e alíneas seguintes. É o que se depreende do disposto no seu art. 12, *in verbis*:

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

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 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;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a **contribuição para a seguridade social relativa aos empregados**, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 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.

Infere-se do texto legal que a **imunidade** expressamente mencionada no artigo 12 da Lei nº 9.532/97 (de que trata o art. 150, VI, “c”, cf/88), tem como condição *sine qua non* à prestação de serviços colocados à população em geral, sem fins lucrativos, que constituam o objeto da instituição educacional, isto em complementação às atividades prestadas pelo Estado. Nessa situação não há exigência de contraprestação pelo beneficiário.

As vedações expressas no inciso VI, “c”, do artigo 150 da CF/88, compreendem somente o patrimônio, a renda, e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Logo, smj, no que pertine ao sentido e alcance da aplicação da norma legal ao caso concreto sob exame, o enfoque a ser utilizado para o deslinde da querela deve-se pautar sobre a égide da imunidade, em razão da hipótese normativa descrita na Lei maior e das regras de não incidência tributária ordenadas no conseqüente, no âmbito constitucional.

Fixada a premissa estabelecida no *caput* do artigo 12 desse *mandamus*, o beneplácito da exclusão do campo de incidência tributária estabelecido para a instituição de educação, sem fins lucrativos, faz surgir o dever imprescindível para a autoridade administrativa de verificação, de observância da regularidade do cumprimento dos requisitos obrigatórios estabelecidos para essa instituição, que estão relacionados no § 2º e alíneas desse artigo.

A finalidade dessa verificação é constatação da existência de transgressão ou não pela usufrutuária às regras garantidoras da imunidade que lhe foi conferida. Isto porque a imunidade em questão abrange todos os impostos que possam reduzir o patrimônio, prejudicar

as atividades ou os serviços típicos desenvolvidos por essa instituição, ou comprometer sua renda.

De igual modo se dá o tratamento em relação a isenção. No sentido de preservar este benefício que lhe foi destinado a recorrente invocou os dispositivos contidos no artigo 14, III, da MP nº 2.158-35/01, *litteris*:

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

(...);

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

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

(...);

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

Sobre os temas em apreço a decisão *a quo* se mostrou silente.

As Razões da Decisão de Primeira Instância.

A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, é utilizada subsidiariamente nos julgamentos de processo administrativo fiscal, por força do disposto no seu art. 69, e o art. 50 deste *mandamus* estabeleceu que os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; ou imponham ou agravem deveres, encargos, ou sanções; ou quando decidam processos administrativos, dentre outras.

De acordo com regras suso mencionadas deveria a autoridade coatora antes de trazer para o mundo jurídico o despacho decisório a ser refutado pelo sujeito passivo, ter-se utilizado para as suas pretensões, necessariamente, de um vasto conjunto de provas e somente após a “certeza” da subsunção do conceito do fato com o conceito da norma é que deveria ser possível a edição do tal documento administrativo.

E não foi o que aconteceu efetivamente, pois a fiscalização não logrou evidenciar, de forma incontestada, a razão da perda da isenção em relação à Cofins. Portanto deve ser questionada a eficácia desse despacho decisório, por não haver cumprido com os pressupostos legais contidos no art. 50 da Lei nº 9.784/99.

Portanto, repita-se, caberia à autoridade administrativa decidir, inicialmente, se a interessada é imune ou se isenta, e depois disso, se ela está fazendo jus ao beneplácito, o que se dá pela via de utilização dos sistemas de dados da instituição administrativa, mediante as informações já fornecidas pela própria contribuinte, inclusive se a mesma remunera os seus dirigentes de forma adequada ou não, e se apresenta, regularmente, as suas declarações de

ajuste anualmente da forma preconizada em lei. Para tanto não depende da audiência com o sujeito passivo.

Optou o juízo hostilizado, nesta parte, simplesmente a justificar que a interessada não trouxe provas capazes de demonstrar que atendeu as condições estabelecidas para o gozo da isenção, pois não trouxe aos autos a comprovação de que as receitas são relativas às suas atividades próprias e de que cumpriu as condições estabelecidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, ora essa atribuição é da fiscalização, que dela procura se eximir transferindo-a à recorrente.

Noutra parte a decisão de primeira instância entendeu ser atividades típicas de entidades de ensino sem fins lucrativos aquelas decorrentes de contribuições, doações e subvenções por elas recebidas, destinadas à manutenção da instituição e consecução de seus objetivos sociais, sem caráter contraprestacional, assertiva esta não condizente com os termos das leis mencionadas pela própria autoridade administrativa, como condicionantes ao usufruto da isenção.

Nesse passo também entendeu que se sujeitam à incidência da contribuição, as receitas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos, como as resultantes da venda de mercadorias e prestação de serviços, inclusive as receitas de matrículas e mensalidades dos cursos ministrados pelas entidades educacionais.;

Ora, como pode a autoridade administrativa aplicar tais conceitos ao caso concreto para descaracterizar o direito da recorrente à isenção, se no seu entendimento a recorrente por ocasião de sua manifestação de inconformidade sequer colacionou aos autos documentos probantes de sua condição de isenta, ressalvado o seu Estatuto social aventado na decisão de primeira instância, já que os demais elementos probantes foram dispostos no sistema E-processo como peças apartadas, e não foram apreciadas pelo juízo de primeira instância?. Ou será que apresentou todas as provas e apenas foi verificado o estatuto? Como aplicar os institutos do art. 16 do Dec. nº 70.235/72 a este caso?

Como poderia a autoridade administrativa supor que não havia indicativo de pagamento indevido ou a maior, se sequer havia se pronunciado acerca da isenção do sujeito passivo em relação à Cofins?

A imunidade não está restrita apenas à renda decorrente do objeto social da entidade, porém de toda aquela auferida de forma regular, visando resguardar o seu patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação.

A título exemplificativo, a corroborar com esta tese, transcreve-se jurisprudência onde o Poder Judiciário ao apreciar recentemente mais uma questão atinente à imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, assim se pronunciou:

Ementa: AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DECIDIDOS MONOCRATICAMENTE. AUSÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO DO AGRADO PREVISTO NO ART. 557, § 1º, DO CPC. INSTÂNCIA RECURSAL NÃO ESGOTADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 281/STF. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. I. O agravo é inadmissível quando interposto

*contra decisão suscetível de impugnação na via recursal ordinária. O esgotamento da instância é condição de acesso à via do apelo extremo. Precedentes: AI 670.775-AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJe 17.4.2009 e AI 713.039-AgR-ED, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma, DJe 25.9.2009. 2. Deveras, não foi interposto o agravo previsto no art. 557, § 1º, do CPC, contra decisão monocrática proferida nos embargos de declaração. 3. Incidência da Súmula n. 281/STF: É inadmissível o recurso extraordinário, quando couber na justiça de origem, recurso ordinário da decisão impugnada. 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: **TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA INSTITUIÇÃO DEDICADA À ASSISTÊNCIA SOCIAL - ARTIGO 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN LEI Nº 9532/1997 - EXCLUSÃO DA IMUNIDADE DOS RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS - VIGÊNCIA SUSPensa. 1. A Constituição Federal assegura imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às suas finalidades essenciais, desde que sejam cumpridos os requisitos contidos no art. 14 do CTN. 2. O parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição, ao determinar que a imunidade concerne apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais, não exclui os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras que são vertidos aos objetivos da própria entidade, como ocorre com a renda auferida a partir das suas atividades assistenciais, ou mesmo da comercialização de seus bens. 3. **A imunidade não é restrita apenas à renda decorrente do objeto social da entidade, mas sim toda aquela auferida de forma regular visando resguardar o seu patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação, como ocorre com as aplicações financeiras.** 4. O art. 12, § 1º da Lei nº L. 9.532/97, lei ordinária, excluiu da imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. 5. Ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, que determina competir à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 6. A imposição tributária também estaria tributando o patrimônio da entidade, o que é vedado pela Constituição Federal, porquanto as aplicações financeiras não têm a finalidade de auferir lucros, mas sim de resguardar o patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação. 7. O dispositivo teve sua vigência suspensa por força de decisão proferida em Medida Cautelar na ADIN nº 1802. 5. Agravo Regimental a que se nega provimento. (/ag.REG no AI 740.563/SP, Rel. Min. Luiz Fux, **julgado em 02/04/2013** <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 3678683.). Precedentes: AI 670775 AgR(1ªT) e AI 713039 AgR-ED(2ªT), dentre outros. (Grifei).***

Vê-se por todo o exposto que o juízo de primeira instância não resolveu adequadamente a questão de direito posta à sua apreciação, eis que o deslinde da querela

necessariamente passaria pela declaração ou não de imunidade/isenção, com repercussão no recolhimento da Cofins indevida, por conseguinte com influência no resultado a ser adotado no despacho decisório.

A Conclusão do Julgador Acerca do Direito e da Prova.

O ordenamento jurídico prescreve regras que indicam os caminhos que devem ser percorridos pela administração e pelo administrado, norteados pela aplicação de princípios dentre eles o da legalidade (art. 153, § 2º, da CF), o da imparcialidade que decorrente do art. 153, § 1º da CF, o da oficialidade, o do informalismo em favor do Administrado, o da Publicidade e o do devido processo legal.

A lei descreve uma hipótese normativa e prescreve um comportamento (regra) a ser realizado pelo cidadão no mundo fenomênico (fato).

A subsunção do fato à norma traz uma implicação intranormativa, fazendo surgir uma obrigação tributária, um sujeito ativo possuidor do direito subjetivo de exigir uma prestação e um sujeito passivo obrigado ao pagamento dessa prestação.

O descumprimento da obrigação faz surgir uma norma individual e concreta direcionada ao sujeito passivo, desta feita sancionatória para exigência da exação ante o não cumprimento da obrigação.

É exatamente sobre esta questão que deveria se debruçar a decisão de piso e não o fez, pelo menos satisfatoriamente. Vejamos.

O juízo a *quo* sustentou que a entidade deveria atender às condições estabelecidas nas alíneas “a” e “e” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97, quais sejam: (a) não remunerar por qualquer forma seus dirigentes pelos serviços prestados; e (b) apresentar, anualmente, a declaração de rendimentos em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal.

Aparentemente nos parece haver a recorrente atendido a estes dois pressupostos, pelo menos, é o que se depreende do conteúdo do estatuto social e das declarações de ajuste anual – DIRPF e da DIPJ.

Igualmente se encontram as assertivas formuladas pela recorrente, que alega fazer jus à isenção, ao buscar os fundamentos de suas razões de defesa nos mesmos pressupostos legais utilizados pelas autoridades administrativas para condená-la (artigos 13, III e 14, X, da MP nº 2.158-35/01; artigo 12 da Lei nº 9.532/97). Há também o despacho decisório que informa acerca da existência de pagamento de Cofins realizado por meio de DARF.

Nessa seara a autoridade administrativa não logrou demonstrar qual a irregularidade cometida pelo sujeito passivo, que resultou na perda da isenção, por conseguinte na não homologação da compensação declarada, pois adimplidas foram as duas condições elencadas na decisão de primeira instância.

Logo, uma vez pautando-se a recorrente pelo caminho que conduz à isenção nos termos de lei específica, e não preponderando à tese apresentada pela parte oponente, não há se falar em pagamento de Cofins, surgindo o direito à repetição do indébito e ao

reconhecimento mediante à homologação da compensação declarada, de acordo com os textos legais retromencionados.

No que atine à produção das provas tem-se que elas podem ser direta, indireta e presunção relativa ou absoluta. A sua construção passa por um processo lógico a partir do fato conhecido, cuja existência é certa, para se inferir acerca do fato desconhecido, cuja existência é provável.

Os conceitos, indícios e presunções são de uma complexidade que certamente mereceria a realização de um trabalho investigativo, pois a verdade material é a base de sustentabilidade do processo administrativo tributário, e provém da observação dos fatos, da investigação e da experiência obtida da análise aprofundada das evidências, não se resume a mera presunção constituída à base de indícios, que por si só, não têm o condão de fixar juízo de valor consistente, inconteste.

Ante as circunstâncias constatadas durante a análise dos fatos e da legislação aplicável ao caso, quanto ao que se relaciona às provas disponibilizadas, é certo que nem todas foram objeto de apreciação pelo juízo *a quo*, bem assim restou demonstrada a impossibilidade de sua apreciação com isenção.

Para suplantar a questão do ordenamento das provas nos autos e para que seja dada a oportunidade de o juízo de piso delas conhecer e se pronunciar a seu respeito, necessariamente deverá passar pela questão de direito, sendo uma ocasião para aquele órgão julgante se pronunciar a respeito da isenção já que não o fez.

Isto posto pugno pela conversão deste julgamento em diligência à repartição de origem para que seja informado acerca dos documentos carreados aos autos e também acerca da imunidade/isenção tributária com vistas ao recolhimento da Cofins pela recorrente, oportunizando-se a realização de um processo investigativo amplo, para também informar acerca das receitas percebidas e se há outros tributos federais a incidir em face da recorrente.

Não sendo este o entendimento dos pares, excepcionalmente, sugiro pelo acolhimento das provas carreadas aos autos em homenagem ao princípio da verdade material, do informalismo e da razoabilidade. Neste sentido segue a jurisprudência majoritária do CARF, de cuja ementa transcreve-se a parte que interessa à formação do juízo:

IRPF – PROVA DOCUMENTAL – ADMISSIBILIDADE - Em respeito aos Princípios da Ampla Defesa, da Verdade Material e da Informalidade do Processo Administrativo deve ser aceita e recebida a prova documental em qualquer fase do processo. Recurso provido (Acórdão 102-47418, PAF 10410.006313/2003-54, Rel. Romeu Bueno de Camargo)

Com estas observações e vencidas as demais possibilidades de ocorrências pugno pelo provimento do recurso interposto por tudo o que consta dos autos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Victor Rodrigues - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis – Redator designado.

De início, ressalte-se que, no presente caso, não há que se arguir a aplicação da imunidade tributária, pois, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988¹, a imunidade ali prevista, que alcança também as instituições de educação sem fins lucrativos, se restringe aos impostos, não alcançando, por conseguinte, as contribuições sociais, nas quais se inclui a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Note-se que a imunidade tributária prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal², relativa à contribuição para a seguridade social, destina-se apenas às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, dentre as quais não se incluem as instituições de educação sem fins lucrativos.

Resta perquirir, portanto, quanto a uma possível isenção, nos termos pleiteados pelo Recorrente, valendo-se da previsão contida no art. 14, inciso X, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-31/01, *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. 13³.

Verifica-se do dispositivo legal que a isenção ali prevista se restringe às atividades próprias das entidades identificadas no art. 13 da mesma lei, dentre as quais se incluem as instituições de educação que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos, nos termos previstos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

² Art. 195 (...)

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

³ 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;

Vê-se que a lei faz o uso de um termo jurídico indeterminado, ou seja, de uma norma em branco, qual seja: atividades próprias das entidades de educação sem fins lucrativos, previsão essa que se constitui em uma norma aberta, a depender de esclarecimento por parte do intérprete ou regulamentação para sua fiel execução.

Uma norma aberta é aquela que contém um conceito aberto, conceito esse “que possui contornos semânticos flexíveis e impede a generalização das situações fáticas.”⁴

De acordo com o Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁵, “[deve] o magistrado se valer dos meios de interpretação colocados à sua disposição para adequar condutas, preencher **conceitos abertos** e, por fim, buscar a melhor aplicação da norma de acordo com a finalidade do diploma em que ela está inserida”. (grifei)

A lei não define o termo “atividades próprias”, tarefa essa que veio a ser realizada, no âmbito federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, que assim delimitou o termo:

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

(...)

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

(...)

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

Saliente-se que, em conformidade com o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN)⁶, as instruções normativas, por se constituírem atos normativos expedidos por autoridade administrativa, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, compondo a chamada legislação tributária⁷.

Acredito que a lei, ao restringir o alcance da isenção às receitas das atividades próprias, buscou afastar qualquer interpretação de cunho universalizante, pois, se assim não fosse, teria dito melhor se tivesse se referido à receita bruta, conceito esse já assente nas normas contábeis, comerciais, fiscais, civis etc., como englobando a totalidade dos ingressos de recursos na contabilidade das pessoas jurídicas.

⁴ Tribunal de Justiça do Paraná. Processo HC 4525842 PR 0452584-2, Relator(a): Carlos A. Hoffmann, j. 13/12/2007, Órgão Julgador: 4ª Câmara Criminal, Publicação: DJ: 7530.

⁵ HC 168610 / BA 2010/0063754-4, Relator(a) Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, j. 19/04/2012.

⁶ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

⁷ CTN - Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A lei tributária, ao restringir a isenção às receitas próprias, deixou evidente a não abrangência de todas as receitas auferidas pela instituição, pois, se assim não fosse, ela estaria nomeando o fato gerador de uma contribuição valendo-se de um termo não utilizado na Constituição para definir a competência da União, o que vai de encontro ao disposto no art. 100 do CTN⁸.

Não se pode perder de vista que, nos termos do art. 111, inciso II, do CTN⁹, a legislação tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, previsão essa válida e vigente, de observância obrigatória por parte da Administração Pública.

Nesse sentido, conforme já havia apontado o relator *a quo*, são receitas de atividades próprias das instituições de educação sem fins lucrativos apenas as receitas típicas dessas entidades, como as decorrentes de contribuições, doações e subvenções por elas recebidas, bem assim mensalidades ou anuidades pagas por seus associados, destinadas à manutenção da instituição e consecução de seus objetivos sociais, sem caráter contraprestacional, sujeitando-se à incidência da contribuição as receitas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos, como as resultantes da venda de mercadorias e prestação de serviços.

Note-se que o ato normativo restringe a isenção às receitas decorrentes de atividades destituídas de caráter contraprestacional, o que exclui as receitas oriundas da prestação de serviços.

No Demonstrativo dos Resultados do Exercício trazido aos autos junto à peça recursal, consta que quase 100% das receitas percebidas pela instituição decorrem da prestação de serviços, situação essa que impede a sua inclusão no rol das receitas de atividades próprias.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região já decidiu em conformidade com a tese ora esposada nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - ASSINATURA DO RECURSO - COFINS - ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - MP Nº 2.158/2001 - ISENÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - ATIVIDADES PRÓPRIAS - DESPROVIDAS DE CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL DIRETO - REQUISITO - IN Nº 247/02 - LEGALIDADE. 1. (...) 2. A COFINS incide sobre o faturamento, assim entendido como a receita bruta obtida em função da comercialização de produtos e da prestação de serviços, sendo certo que a definição, o conteúdo e alcance do termo hão de ser hauridos do direito privado, segundo precisa dicção do art. 110 do CTN. 3. O E. STF assentou entendimento de haver identidade entre os conceitos de faturamento e receita bruta. 4. O faturamento corresponde às receitas advindas com as atividades que constituam objeto da pessoa jurídica, ou seja, a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e

⁸ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

*serviços, ou exclusivamente de serviços, de acordo a atividade própria da pessoa jurídica, se mercantil, comercial, mista ou prestadora de serviços, conforme se infere da exegese fixada pela Corte Constitucional. 5. A **instituição de educação** ou de assistência social prevista pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97, mencionada pela MP nº 2.158/2001, é aquela "que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos". 6. A IN SRF nº 247/02 prevê no art. 47 como requisito para a isenção da COFINS que as receitas derivadas de "atividades próprias" sejam desprovidas de "caráter contraprestacional direto". 7. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. (AMS 00067817120084036100, AMS - APELAÇÃO CÍVEL – 312678, Relator: Desembargador Federal Mairan Maia, TRF3, Sexta Turma, j. 8/11/2012, Dt.publicação 22/11/2012) - Grifei*

Diante do exposto, conclui-se pela inaplicabilidade da isenção às receitas auferidas pela instituição de educação, receitas essas decorrentes da prestação de serviços, cujo caráter contraprestacional é evidente, em razão do que voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis