



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

Processo n° 15504.012246/2010-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3403-01.698 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria COFINS
Recorrente SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - SENAI -
DEPARTAMENTO REGIONAL DE MINAS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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

A receita da atividade própria mencionada no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto.

BASE DE CÁLCULO.

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

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, dar provimento para excluir da base de cálculo da contribuição as receitas imobiliárias; 2) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de serviços educacionais e serviços tecnológicos da base de cálculo da contribuição. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator), Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz; e 3) por maioria de votos, vencido o Relator, negar provimento quanto à exclusão das demais receitas da base de cálculo da contribuição.

Designado o Conselheiro Antônio Carlos Atulim. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente a Dra. Érica Bastos da Silveira Casseni. OAB/DF nº 16.124.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Redator Designado.

Domingos de Sá Filho - Relator.

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - Senai - Departamento Regional de Minas Gerais contra a decisão que manteve o crédito tributário constituído por meio de auto de infração para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativo ao período de apuração de 01.01.2006 a 31.12.2007.

A contenda estabelecida nestes autos se refere à exigência de contribuição de entidade paraestatal sem fins lucrativos que exerce atividade privada de interesse público (serviços não exclusivos do Estado).

A motivação do lançamento se refere às receitas que não estariam enquadradas dentro do conceito de atividade própria das pessoas jurídicas de direito privado mencionado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que assegurou a isenção da COFINS a partir de 01 de fevereiro de 1999, bem como, o disciplinado pela IN SRF nº 247/2002. Em assim sendo, fez-se incluir à base de cálculo receitas da atividade imobiliária, aplicações financeiras e de prestação de serviços.

A decisão de piso excluiu da base de cálculo as receitas financeiras.

Sustenta a Recorrente que a entidade no desenvolvimento de seus fins sociais, é pessoa jurídica de direito privado que exerce atividade de interesse público e não desenvolve atividade econômica de caráter comercial, que a totalidade das receitas geradas em suas próprias atividades é de caráter social.

Assevera, também, que sua irresignação encontra amparo no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, que assegura a essas entidades a injeção aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

É o relatório.

Conselheiro Domingos de Sá Filho - Relator.

Trata-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, assim sendo, tomo conhecimento.

A matéria cinge a incidência ou não de contribuição sobre as receitas oriundas de atividade imobiliárias e de prestação de serviços.

Não há dúvida de que a recorrente encontra agraciada pela isenção do art.14 da Medida Provisória 2.158-35 e por integrar a categoria dos serviços autônomos disciplinado pelo inciso VI do art. 13 do mesmo diploma legal.

Ao examinar o art. 45 do Estatuto da entidade, constata-se, que atividade imobiliária e prestação de serviços encontram contempladas em seu regimento, portanto, configura receitas da atividade própria.

Examinando o relatório fiscal não há observação de que as receitas geradas deixaram de ser reaplicadas na própria atividade, impõe dizer que a recorrente continua a gozar da isenção agraciada as entidades serviços autônomos.

A receita obtida com a exploração patrimonial não pode ser comparada com aquelas decorrentes da exploração comercial, trata-se de meios de proporcionar a entidade recursos financeiros a custear suas atividades e assim não pode ser descaracterizadas com o objetivo de fazer incidir contribuição que o legislador ordinário isentou.

Do mesmo modo as receitas provenientes de prestação de serviços, pois o fato de serem de cunho contraprestacional por si só não a descaracteriza, e, é aceitável que se arrecade, o que permite equilíbrio entre os desembolsos com os custos inerentes aos serviços prestados não causando déficit para a instituição.

O que leva a descaracterizar as receitas é quando a entidade pratica atos com intuito de lucro, isto é, desenvolve atividade de natureza eminentemente de natureza comercial com intuito de resultado positivo e remuneração aos detentores do capital aplicado por meio de bonificações e participações nos lucros.

Tratando de entidade dedicada à prestação de serviços complementares ao Estado e não constatada irregularidade quanto aos requisitos exigidos pela legislação de regência, há que se afastar o entendimento equivocado do fisco em fazer incidir a contribuição sobre receitas que encontram abrigadas pela manta da isenção.

Assim sendo, concluo que no caso deste caderno processual administrativo inexistindo anotação de irregularidade por parte do agente autuante, deve se ater o comando do art. 14º combinado com o art.13º da Medida Provisória nº 2.158-35, que afastou a exação fiscal, e, obediente à vontade do legislador que não pode ser modificada ou alterada por normas complementares a Lei, julgar insubsistente o lançamento.

Ante o exposto, conheço do recurso e dou provimento para cancelar o lançamento e tornar o crédito tributário inexistente.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado.

A defesa da recorrente está escorada basicamente em dois pontos, a saber: a) as receitas especificadas em seu estatuto são todas decorrentes de atividades próprias e são reaplicadas na própria entidade; e b) o auto de infração está fundamentado em dois atos administrativos que restringiram de forma ilegal o alcance da isenção prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

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

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

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

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

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

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

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

Outra é porém, a situação proposta pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que erigiu à condição de contribuinte não as empresas (públicas ou privadas) como o fez o Decreto-lei nº 1.940, de 1982, mas sim as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Desse modo, não só as empresas, **como todas as outras entidades com personalidade de direito privado serão**

alcançadas pela nova contribuição. Portanto, é de se concluir que os pressupostos para a não-incidência do FINSOCIAL sobre as receitas das entidades retrocitadas não estão presentes na recém-instituída contribuição social para financiamento da seguridade social.

Por outro lado, é de atentar para o fato de que a contribuição em foco incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991).

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

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

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

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

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

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

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

Dessa maneira, receitas que não são consideradas típicas das entidades beneficiadas, tais como as provenientes de prestações de serviços, vendas de mercadorias e aplicações financeiras, continuam sujeitas à Cofins, pois se o legislador quisesse excluir da incidência desta contribuição todas as receitas obtidas pelas entidades elencadas no art. 13, teria concedido isenção subjetiva, e não restringido o benefício apenas a certas receitas.

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

À luz da interpretação acima, inexistente a alegada ilegalidade do art. 47, § 2º da IN nº 247/2001, pois o conceito de receitas das atividades próprias restrito àquelas que não tenham cunho contraprestacional direto, deflui da própria evolução legislativa, não se constituindo em inovação levada a cabo por meio de atos administrativos como asseverou a recorrente. Não se olvide que a Administração Tributária está autorizada pelo art. 100, inciso I, do CTN a baixar normas complementares à legislação tributária. Assim, a Receita Federal, entre as várias possibilidades interpretativas oferecidas por determinado texto legal, pode adotar uma delas e torná-la obrigatória para os contribuintes, por meio de atos administrativos gerais e abstratos sem que isso configure ilegalidade.

Portanto, as receitas que tenham um cunho contraprestacional específico, tais como as receitas de serviços tecnológicos e de serviços educacionais, bem como as demais receitas que sejam resultantes da prestação de serviços para terceiros, não podem ser caracterizadas como receitas próprias do serviço social autônomo e, por tal motivo, continuam sujeitas à incidência da contribuição.

Relativamente às receitas tidas pela recorrente como sendo de suas atividades próprias serem reaplicadas na atividade da entidade, tal fato é irrelevante para determinar a incidência ou não da contribuição, uma vez que a destinação da receita nunca foi cogitada pela legislação como fator relevante para caracterizar a imunidade.

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

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

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

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

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

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

I - abster-se de constituí-los;

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

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

(Grifei)

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

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

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

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

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

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

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

(Grifei)

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

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

Se para os órgãos da Administração Tributária ativa o Presidente da República estabeleceu regra especial no *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, para os órgãos da Administração Tributária judicante foi estabelecida regra específica no parágrafo único. Essa regra alcança não só as Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também as Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, pois o parágrafo único se refere expressamente à ***impugnação*** ou ***recurso*** e à ***órgãos julgadores singulares ou coletivos***, abrangendo tanto o julgamento em primeira, quanto em segunda instância e, também, o julgamento em instância especial.

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

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

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

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

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

Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, torna-se aplicável a base de cálculo prevista no *caput* deste dispositivo, com a

significação que sempre teve no âmbito tributário, qual seja: a receita bruta, proveniente da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da combinação de ambos.

O Acórdão de primeira instância já excluiu das bases de cálculo as receitas financeiras. Entretanto, o exame dos demonstrativos de fls. 96 e seguintes, revela que também devem ser excluídas das bases de cálculo mensais da contribuição as receitas imobiliárias. Isto porque a regra matriz de incidência da contribuição exige que a receita tributável seja proveniente da venda de mercadorias e serviços. As receitas imobiliárias especificadas no demonstrativo não são provenientes de venda, mas sim de locações e arrendamentos.

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

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz.

Debate-se nos autos, em essência, acerca da abrangência da regra isentiva, relativamente à COFINS, contida no artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, da qual usufruem entidades filantrópicas, culturais, científicas, associações civis e também, em particular, os serviços sociais autônomos criados ou autorizados por lei.

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

Neste cenário, permito-me divergir parcialmente tanto do voto do ilustre Relator, Conselheiro Domingos de Sá Filho, quanto do entendimento externado no voto prevalecte conduzido pelo Presidente deste Colegiado, o ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

Pelo voto vencedor, o recurso voluntário acabou provido parcialmente, apenas a fim de que restassem excluídas da base de cálculo da COFINS as receitas de origem imobiliária. Isso, porém, não por imposição da regra isentiva em debate, mas em virtude da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, no que pretendeu ampliar a base imponible do tributo para abranger, a partir de fevereiro de 1999, receitas não provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. No mais, o voluntário foi desacolhido, entendendo a maioria dos julgadores que a isenção outorgada pela MP nº 2.158-35/01, artigo 14, não vai além da desoneração das receitas de caráter não-contraprestacional

direto. Por extrair do dispositivo *maior* amplitude, como exposto mais adiante, fiquei vencido nesta última parte.

Dissenti em parte, também, do voto trazido pelo Relator, para quem o artigo 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/01 iria ao ponto de isentar toda e qualquer receita das pessoas jurídicas referidas pelo artigo 13 do mesmo diploma, independentemente da origem de onde provenham ou do objeto a que se dedique a entidade. Por extrair do dispositivo *menor* amplitude, dissenti parcialmente desta exegese.

Como dito, neste tema, a controvérsia reside, essencialmente, no alcance da regra isentiva. O que se deve entender, em suma, por “receitas relativas às atividades próprias” das associações sem fins lucrativos, das entidades filantrópicas, culturais ou científicas ou, ainda, dos serviços sociais autônomos?

Vejamos os dispositivos normativos pertinentes:

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;”

Pertencendo a uma das categorias elencadas acima, o sujeito passivo tem direito à isenção relativamente à COFINS quanto às “receitas relativas às suas atividades próprias”. Neste particular, repiso que o auto de infração não está lastreado no suposto desatendimento dos pressupostos de que depende a outorga da isenção, e sim na amplitude objetiva do benefício que, no entender da autoridade, não abrigaria a maior parcela das receitas regularmente percebidas pela instituição. Em termos formais, pode-se dizer que a fiscalização aceita a realização da *hipótese* da regra de isenção, mas que constrói um *conseqüente* normativo de abrangência mais restrita do que aquela reclamada pela recorrente.

Para compreender o sentido da expressão “atividades próprias” a fiscalização vale-se essencialmente de interpretação histórica. Recorre ao seqüenciamento legislativo da matéria para aduzir que, ao conferir a isenção, o propósito da MP nº 2.158-35/01 teria sido o de simplesmente restabelecer a base de cálculo da COFINS a que as entidades favorecidas se

submetiam antes do advento da Lei nº 9.718/98. Daí porque, prossegue, dever-se-ia entender por “receitas relativas a atividades próprias” somente aquelas conseguidas gratuitamente.

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

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

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

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

Pensando o dispositivo constitucional, o STF lhe atribuiu exegese “finalística”, se é que assim se poderia designar seu entendimento. Depreendeu que renda relacionada às “atividades essenciais” da pessoa jurídica seria não necessariamente aquela oriunda da prática de suas atividades essenciais, mas a que, obtida das mais variadas origens, a entidade destinasse à consecução e ao desenvolvimento de suas finalidades estatutárias. A compreensão está bem sintetizada na Súmula nº 724 da Corte, enunciada em dezembro de 2003: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’ da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

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

Esta leitura comete o pecado de reduzir dois requisitos constitucionais independentes para a fruição da imunidade a apenas um. Exigir que a instituição aplique suas rendas na consecução de seus propósitos estatutários é o mesmo que demandar-lhe a dedicação a fins não-lucrativos. O que vem a ser uma entidade sem escopo de lucro, senão aquela cujos recursos precisam ser permanentemente revertidos ao objeto social, em vista de vedação a que sejam distribuídos? Veja-se, a respeito, os incisos I e II, do artigo 14 do CTN e, ainda mais

revelador, o §3º do artigo 12, da Lei nº 9.532/97: “*Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais*”.

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

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

“Art. 14.

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

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

Não vejo assim por dois motivos. O primeiro deles é que, salvo melhor juízo, não se pode falar em atividades que sejam próprias ou típicas das entidades sem fins econômicos. O que as caracteriza como tais, é dizer, o que é comum a todas elas não é a atividade a que se dedicam ou o serviço que prestam. As mais variadas atividades podem ser desempenhadas pelas associações civis porque não há objeto que lhes seja vedado praticar. O que, ao contrário, lhes é comum é o trato dos recursos que obtêm. São sem fins lucrativos simplesmente porque afetam integralmente suas receitas à manutenção e expansão de suas atividades, sejam elas quais forem. É um equívoco, portanto, supor que se possa delimitar a “*atividade própria*” deste gênero de pessoas jurídicas.

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

Estamos falando, *in casu*, de uma entidade constituída essencialmente para prestar serviços educacionais, na área de aprendizagem industrial, e para empreender pesquisas tecnológicas no mesmo segmento. Estes os seus mais típicos objetos sociais, segundo se lê do artigo 1º, letras “a” e “e” do Regimento acostado às fls. 41 e seguintes dos autos. Que espécie de receita pode lhe ser mais própria do que a auferida dos próprios alunos, em contraprestação ao ensino que recebem (conta 4.1.01.04.08)? Ou dos contratantes de serviços na área de pesquisa tecnológica (4.1.01.04.02)?

É, pois, por entender improsperável o auto de infração relativamente às receitas advindas das atividades em comento que meu voto é no sentido do provimento parcial do recurso voluntário, a fim de que do lançamento sejam expurgadas, além das receitas imobiliárias, as receitas educacionais e as de serviços tecnológicos.

É como voto.

Marcos Tranchesi Ortiz