



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15504.012246/2010-19
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.779 – 3ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - SENAI -
DEPARTAMENTO REGIONAL DE MINAS GERAIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. ISENÇÃO. COFINS.

Considerando que os serviços sociais autônomos - SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEST, SENAT, SENAR - entidades paraestatais instituídas por lei específica, exercem atividades e prestam serviços em caráter complementar às atividades do Estado, deve-se considerar como rendas relacionadas às suas finalidades essenciais, não sujeitas a cobrança da Cofins, nos termos do art. 14, inciso X, da MP 2.158-35/01, aquelas destinadas ao atendimento e à manutenção de seus objetivos institucionais, independentemente de sua natureza e origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3403-01.698**, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que:

- Por unanimidade de votos, deu provimento para excluir da base de cálculo da contribuição as receitas imobiliárias;
- Pelo voto de qualidade, negou provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de serviços educacionais e serviços tecnológicos da base de cálculo da contribuição.
- Por maioria de votos, negou provimento quanto à exclusão das demais receitas da base de cálculo da contribuição.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“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.”

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido para se reconhecer que todas as receitas auferidas são relativas às suas atividades próprias – fazendo jus à isenção da Cofins, prevista no inciso X do art. 14 da MP 2.158-35/01. Traz, para tanto, entre outros, que:

- No desenvolvimento de seus fins sociais, exerce atividades de interesse público e não desenvolvem atividades econômicas com caráter de exploração comercial, uma vez que todas as receitas geradas são reinvestidas na própria entidade, a fim de possibilitar o contínuo desenvolvimento de sua contribuição para a sociedade;
- Todas as receitas geradas são reaplicadas na própria entidade, não havendo que se falar em exploração comercial de qualquer atividade no âmbito do SENAI.

Em Despacho às fls. 309 a 312, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

A Fazenda Nacional, posteriormente, se pronunciou pela negativa à apresentação de contrarrazões ao recurso, com fundamento na Ordem de Serviço PGFN/COCAT nº 1/2011.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, é de se conhecê-lo, considerando ser tempestivo e por atender aos requisitos de admissibilidade, eis que a divergência apontada foi descrita adequadamente.

Para melhor elucidar, manifestando minha concordância à íntegra do Despacho de Admissibilidade – peço licença para transcrever parte:

“[...]”

A decisão recorrida, a propósito da isenção à Cofins a partir de fevereiro de 1999, em vista da edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atuam Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, esclareceu que o art., 14 estatuiu 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. Enfatizou que 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. Nesse sentido, defendeu que inexistente a alegada ilegalidade do art. 47, § 2º da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, 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.

Já o voto condutor do Acórdão nº 3301-01.488 defendeu que a lei considerou como próprias dos serviços sociais autônomos todas as suas receitas, inclusive as acessórias ou complementares e também as não-operacionais, pois todas se destinam a cobrir suas atribuições

legais e estatutárias, já que as receitas compulsórias são insuficientes para atender à demanda a que estão submetidos os respectivos serviços sociais autônomos, em prol das respectivas categorias de trabalhadores, daí porque a própria lei instituidora já previra um leque mais abrangente de receitas que a entidade poderia utilizar para fazer frente às suas obrigações institucionais.

Em conclusão, asseverou que a IN-SRF nº 247, de 2002, estabeleceu condição sem previsão legal para restringir as receitas próprias dos serviços sociais autônomos, e que as receitas próprias alcançam todas as receitas, inclusive as auferidas com a exploração do patrimônio da entidade, porquanto tais receitas foram elencadas pela lei no rol das rendas necessárias ao alcance dos objetivos sociais do SESI.

Confrontando os acórdãos recorrido e indicado como paradigma, entendo bem comprovado o dissídio jurisprudência, pois, a partir de circunstâncias fáticas similares, decidiram em sentido oposto.

[...]”

Em vista de todo o exposto, entendo que restou comprovada a divergência de que trata o art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que, por conseguinte, conheço o recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, *a priori*, importante trazer que o SENAI é uma entidade paraestatal, sem fins lucrativos, que presta serviços sociais autônomos – atividade privada de interesse público.

Na execução de suas finalidades – estuda, planeja, e executa medidas que contribuam para o bem estar social dos trabalhadores da indústria e das atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão de vida da sociedade, para o aperfeiçoamento moral e cívico e para o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes.

Ademais, o SENAI, nos termos de seu regulamento, tem por objeto a defesa dos salários reais do trabalhador, a melhoria de sua condição de vida e o incentivo à atividade produtora, voltando sua ação para o trabalhador da indústria, das atividades assemelhadas e de seus respectivos dependentes.

Passando a discorrer sobre o cerne da lide, importante trazer que, considerando as características da entidade e dos autos do processo, entendo que a referida entidade já observa os requisitos da lei para que seja destinatária da imunidade tributária constitucional. Ou seja, que já observa as exigências para o gozo da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, alínea "c" e nos requisitos enumerados no art. 14 do Código Tributário Nacional – dispositivos transcritos abaixo (Grifos Meus):

Constituição Federal

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

Código Tributário Nacional

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 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, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Ademais, a MP 2.158-35/01, prevê isenção para a Cofins em seu art. 13, inciso III e IV c/c art. 14, inciso X (Grifos meus):

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

[.]

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

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;

[.]”

“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.

[...]”

É de se considerar que, nos termos do art. 14, inciso X, da MP 2.158-35/01, ficam isentas da Cofins as receitas “relativas” às atividades próprias das entidades de educação e assistência social.

É de se trazer ainda o art. 195 da CF/88:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

Ressurgindo ao art. 14, inciso X, da MP 2.158-35/01, cabe discorrer sobre o significado e alcance do termo “relativas” contemplado no referido dispositivo, pois, não obstante entender de forma extensiva para fins de aplicação da isenção da Cofins às receitas auferidas pelas entidades, a Fazenda Nacional entende que se deve observar – para fins de isenção da referida contribuição, o disposto no art. 47, § 2º, da IN SRF 247/02, *in verbis (Grifos Meus)*:

“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.**”*

Nota-se que, de acordo com a norma infralegal, somente se caracterizariam como receitas de atividades próprias para fins de fruição da isenção da Cofins as receitas auferidas pela entidade em caráter gratuito, isto é, receitas cujo recebimento não se dá por contraprestação diretamente oferecida pela entidade. Vê-se, assim, que se trata de interpretação bastante restritiva.

Não obstante à interpretação restritiva dada pela autoridade fazendária do termo “relativas” constante do mencionado dispositivo, entendo que o referido termo deve ser interpretado de forma harmônica com a finalidade da entidade, com o intuito de não obstaculizar ou interferir na finalidade dessa entidade junto à sociedade.

Eis que tais entidades de educação e assistência social possuem um propósito social importante, capaz de empreender e motivar a sociedade para um bem comum, suportando o Estado no cumprimento de sua responsabilidade social.

O que se torna importante não restringir a interpretação do termo “relativas” que, por sua vez, poderá direcionar a um entendimento mais condizente à sociedade – qual seja, de que haverá isenção da Cofins sobre todas as receitas auferidas pelas entidades, desde que os recursos registrados como receitas venham a ser aplicadas em suas atividades próprias para as quais foram constituídas.

Sendo assim, é de se notar que há duas vertentes interpretativas:

- A interpretação excessivamente restritiva trazida pelo art. 47, § 2º, da IN SRF 247/02; e
- A interpretação extensiva que traz que toda e qualquer receita da entidade, desde que os recursos tenham sido aplicados na consecução de seus objetivos estatutários, são isentas da Cofins.

A meu sentir, considerando o fim social da entidade ora em debate, direciono-me à interpretação mais extensiva, pois independentemente de a entidade exercer as atividades já descritas, não vejo aí nenhuma óbice de se aplicar a isenção da Cofins sobre as receitas auferidas por ela, independentemente de serem provenientes de doações ou de contraprestações de serviços, desde que os recursos provenientes dessas atividades não sejam aplicadas em finalidade destoante da que foi instituída para essa entidade e desde que ainda a entidade observe os requisitos descritos no art. 14 do CTN – quais sejam:

- Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Sendo assim, importante constar que o sujeito passivo não é sociedade empresária, pois não explora, tampouco presta serviço de caráter empresarial, isto é, com objetivo de auferir lucros para serem distribuídos a seus associados ou administradores – não interferindo *de per si* na concorrência de mercado. O que entendo que seria nesse sentido que deveríamos ainda interpretar o art. 14, inciso I, do CTN.

Eis que tal enunciado deixa claro que tais entidades não devem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a seus associados – devendo aplicar inteiramente no cumprimento de suas atividades sociais – diferentemente de uma sociedade empresária que, por sua vez, tem intuito lucrativo e concorrencial de mercado.

A atual legislação concorrencial dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações de ordem econômica, sendo orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa aos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico, com o objetivo de preservar os mecanismos do mercado.

De acordo com o Dicionário Michaelis, concorrência é a “pretensão de mais de uma pessoa à mesma coisa”, é a “competição”, é a “rivalidade entre os produtores ou entre negociantes, fabricantes ou empresários”.

Portanto, a expressão contém a ideia de disputa entre agentes econômicos num espaço ou lugar – esse seria o mercado.

Ensina Isabel Vaz (*Apud: PEREIRA, Marco Antônio Marcondes. Concorrência desleal por meio da publicidade. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.p. 5*):

“A concorrência é um fenômeno complexo e um dos seus pressupostos essenciais é a liberdade, para que os agentes econômicos façam o melhor uso de sua capacidade intelectual e organizem da melhor maneira possível os fatores de produção de bens ou de prestação de serviços, de modo a obter produtos de boa qualidade e a oferecê-los no mercado a preços atraentes”.

Sendo assim, para que haja concorrência é preciso que empreendedores disputem uma mesma clientela de um mercado. Por isso, há trâmites regulamentares que devem ser observados quando há pretensão de alterações societárias entre empresas que atuam na mesma atipicidade e já possuem clientelas preferenciais e segmentadas no mercado.

Proveitoso, assim, trazer que há várias regras a serem observadas na constituição de sociedades, para fins de se reprimir a concorrência desleal, por exemplo:

- Proteção ao fundo de comércio;
- Aviamento;
- Proteção da atividade empresarial;
- Tutela da clientela;
- Defesa do patrimônio alheio;
- Tutela do direito de da personalidade, respeito à moral profissional, usos e costumes do comércio.

O legislador, por conseguinte, delimitou que o fundamento da repressão à concorrência desleal é o respeito ao uso honesto na atividade empresarial, ou seja, a observância das regras aceitas no mercado como próprias da concorrência, sujeitas ao conceito aberto de correção profissional, isto é, de boa-fé que deve nortear os competidores entre si, e frente aos consumidores.

Concorrência desleal, portanto, é aquele em que são usados meios ou métodos desleais, que mesmo não sendo delituosos, possibilitam aos prejudicados por seu emprego a reparação civil.

Ressurgindo-me às instituições de assistência social e entidades de educação, constata-se que tais entidades não podem desviar suas rendas para distribuir aos seus associados e ser um participante do mercado – com o intuito de concorrer com outras sociedades, pois não interfere na concorrência do mercado ao prestar serviços e aplicar as rendas dessa contraprestação em sua atividade própria.

É de se considerar ainda que a instituição de assistência social e entidade de educação não está proibida de obter rendimentos que, por sua vez, podem ser aplicados, e são, normalmente, para a realização dos seus fins sociais - o que elas não podem é distribuir os seus lucros e rendimentos aos associados e ser concorrente com sociedades do mercado que efetivamente prestam serviços equivalente com o intuito de se auferir lucro e distribuí-los a seus sócios.

A entidade não deve ter como intuito a busca de lucro, mas o cumprimento de sua finalidade a qual foi instituída; para tanto, deve-se gerir de forma responsável, buscando resultados positivos - superávit. Assegurando a aplicação desse superávit em suas finalidades, dado sua ausência de capacidade contributiva, em função do múnus público assumido.

Frise-se que a realização de atividade remunerada voltada para a manutenção das finalidades estatutárias da entidade beneficente de assistência social não se confunde com a hipótese de incidência definida para o fato imponible da Cofins.

Para melhor elucidar meu entendimento, transcrevo o voto vista do Ministro Dr. Moreira Alves emitido no âmbito do julgamento do RE 636.941/RS:

“Do exame dos autos verifico que, entre os objetivos institucionais do recorrente, se encontram o da execução de medidas que contribuam para o aperfeiçoamento moral e cívico da coletividade através de uma ação educativa, bem como o de realizações educativas e culturais que visem à valorização do homem. Nesses objetivos, enquadra-se, a meu ver, a atividade em causa, que não se limita aos comerciários e às suas famílias. Por outro, lado, observo que essa atividade não tem intuito lucrativo, uma vez que se destina à manutenção da entidade, e não à sua distribuição para os diretores dela. Ademais, no regulamento dessa entidade figura, entre as rendas que constituem seus recursos, as oriundas de prestação de serviços.

Tenho, assim, que estão preenchidos os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN para que a imunidade de que goza o recorrente abarque a atividade em causa. ”

Nesse sentido, também, importante lembrar o Acórdão do STF referente ao julgamento do RE 237718/SP, assim ementado:

“Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais. ”

O Ministro-relator, Dr. Sepúlveda Pertence, em seu voto, assim delimita o conflito:

“Tudo está em saber se a circunstância de o terreno estar locado a terceiro, que o explora como estacionamento de automóveis, elide a imunidade tributária do patrimônio da entidade de benemerência social (no caso, Província dos Capuchinhos de São Paulo). “

Depreendeu o nobre Ministro que renda relacionada às finalidades essenciais da pessoa jurídica seria não necessariamente aquela oriunda da prática de suas atividades essenciais, mas a que, qualquer que fosse a sua origem, a entidade destinasse à consecução e ao desenvolvimento de suas finalidades estatutárias.

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.

Continuando, é de citar também o art. 12, §3º, da própria Lei nº 9.532/97 (Grifos Meus):

“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”.

Reflete-se a interpretação teleológica das normas, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores sociais que inspiram limitações ao poder de tributar.

O que me resta entender que o termo “relativas” do enunciado em questão atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas - independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade.

Nessa senda, cabe trazer ainda que o STJ, recentemente, na apreciação do REsp 1.353.111 – RS, em sede de repetitivo, apreciou e definiu o conceito de receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos para fins de gozo da isenção prevista no art. 14, inciso X, da MP 2.158-35/01 – sendo publicada a a seguinte ementa (Grifos Meus):

“EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n° 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º

9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

[...]

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

As Sras. Ministras Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa e os Srs. Ministros Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

Brasília (DF), 23 de setembro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator"

Portanto, nos termos da referida decisão, tem-se que as receitas das atividades próprias são todas as receitas que têm como titular (recebedor) a entidade e que se destinem à manutenção de suas atividades.

Tal decisão está em consonância com a Súmula CARF 107:

"Súmula CARF nº 107 : A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação

sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.”

Assim, desinteressa discutir a denominação, se receitas provenientes de prestação de serviços ou não, ou a classificação contábil das receitas, mas sim considerar que todos os recursos recebidos propiciariam ao custeio das suas atividades essenciais.

Ante todo o exposto, conheço os motivos do sujeito passivo, uma vez entender que tais atividades encontram respaldo em suas finalidades essenciais – ora, não vejo necessidade que o sujeito passivo exaurisse, de forma clausulada, todas as formas pelas quais devesse o ente desenvolver suas atividades de forma a atender seus fins gerais, desde que não atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, desta forma, finalisticamente, buscando o lucro.

Pode até resultar em lucro determinada operação, mas este não é seu fim, e, caso haja lucro, este não pode ser distribuído.

Frise-se tal entendimento a inteligência da Súmula CARF nº 107:

“A receita da atividade própria objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.”

Quanto à inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, ainda que entenda que tais receitas não compõem efetivamente a base da Cofins, não cabe essa conselheira se manifestar, eis que restou prejudicada com o entendimento exposto acima.

Em vista de todo o exposto, reforço o meu voto por dar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

É como voto.

Processo nº 15504.012246/2010-19
Acórdão n.º **9303-005.779**

CSRF-T3
Fl. 656

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama