



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

Processo nº 16004.720248/2011-51
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.607 – 3ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria COFINS - ISENÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO PADRE ALBINO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. COFINS. ISENÇÃO.

São isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Considera-se rendas relacionadas à finalidade essencial da Entidade Beneficente de Assistência Social, não sujeitas a cobrança da Cofins, quando estas forem destinadas ao atendimento da finalidade essencial da entidade, independentemente de sua natureza - desde que não mantenham estrutura empresarial.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. GRATUIDADE. MEDIDA LIMINAR PROFERIDA EM ADIN. EFEITOS ERGA OMNES. AUTO DE INFRAÇÃO ANULADO. Cabe trazer que Medida Liminar proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do art. 27, da Lei 9.868/99, possui efeitos *erga omnes*, salvo se o colendo STF, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da decisão, o que no caso da Adin 2.028-2 não

ocorreu. O que, por conseguinte, é de se elucidar que a restrição prevista no art. 55, III, da Lei 8.212/91 (e art. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732/98), que condicionavam a concessão do benefício - imunidade à gratuidade na prestação de serviços, não pode ser exigida das entidades beneficentes de assistência social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito e Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado).

(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), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3301-001.867**, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para anular o auto de infração/lançamento.

O Colegiado, assim, decidiu – sendo publicado acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. GRATUIDADE. MEDIDA LIMINAR PROFERIDA EM ADIN. EFEITOS ERGA OMNES. AUTO DE INFRAÇÃO ANULADO.

Medida Liminar proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do art. 27, da Lei nº 9.868/99, possui efeitos erga omnes, salvo se o colendo STF, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da decisão, o que no caso da Adin nº 2.028-2 não ocorreu, assim sendo, a restrição prevista no art. 55, III, da Lei nº 8.212/91 (e art. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732/98), que condicionavam a concessão do benefício (imunidade) à gratuidade na prestação de serviços, não pode ser exigida das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º, da CF/88).

Recurso Provido.

Auto de Infração Anulado. ”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido, alegando, em síntese, que, com a decisão da DRJ que deu provimento parcial à impugnação do sujeito passivo foi cancelada a multa de ofício e suspensa a exigibilidade da Cofins lançada para os meses de janeiro de 1997 a outubro de 2008 e fevereiro a outubro de 2009, enquanto perdurarem os efeitos da medida concedida pelo STF na Adin 2.028, nos termos estabelecidos no referido artigo 63 da Lei 9.430/96, sendo certo que a sua cobrança só ocorrerá no caso de a decisão final na ADIn ser favorável ao Fisco.

O que, por conseguinte, requer a Fazenda Nacional o conhecimento e o provimento do recurso especial, com o consequente reconhecimento de que é válido o lançamento para prevenir a decadência quando a norma de incidência tributária art. 1º, da

Lei 9.732/98, que alterou o art. 55, III, da Lei 8.212/91, encontra-se com eficácia suspensa por força de liminar deferida na ADIn 2028-2 pelo Supremo Tribunal Federal.

O apelo fazendário foi admitido nos termos do Despacho às fls. 1864/1867.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, é de se conhecê-lo, considerando ser tempestivo e por atender aos requisitos de admissibilidade, eis que a divergência apontada foi descrita adequadamente no Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Recordando, a controvérsia trazida em Recurso pela Fazenda Nacional se refere à possibilidade de efetuar lançamento de crédito tributário para prevenir a decadência de tributo objeto de deferimento de medida cautelar em ADI para fins de suspensão da eficácia de dispositivo legal em que se questiona a constitucionalidade – ADI 2.028-5.

Para comprovar a divergência, a Fazenda Nacional apresentou os Acórdãos CSRF nº 04-00.794 e nº 106-16.399, como paradigmas. O que, depreendendo-se da leitura das ementas e votos dos acórdãos, é de se atestar a divergência dos entendimentos, eis que a decisão recorrida considerou que a liminar em ADIn equivale ao próprio julgamento e inviabiliza o lançamento para prevenir decadência e o acórdão paradigma decidiu que a liminar, por ter caráter precário, poderia ser alterada com julgamento definitivo da ADIn, não obstando o lançamento para prevenir a decadência.

Ventiladas tais considerações e passando a discorrer sobre o cerne da lide, importante trazer o voto constante do acórdão recorrido (Grifos meus), o qual reflete também o meu entendimento:

“Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso:

Os recursos de ofício e voluntário foram interpostos tempestivamente e de acordo com as disposições legais pertinentes.

O recurso de ofício se refere à exoneração da multa de ofício (75%), tendo em vista tratar-se de lançamento destinado a prevenir a decadência, em face da Medida Cautelar deferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos da ADin nº 2.0282, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 9.732, de 1998, que alterou o art. 55, da Lei nº 8.212/91.

A decisão liminar proferida pelo STF, que suspendeu os dispositivos inconstitucionais (art. 1º, da Lei nº 9.732/98, que alterou o art. 55, III, da Lei nº 8.212/91, e os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98), que condiciona a concessão do benefício à gratuidade na prestação de serviços, ocorreu nos seguintes termos:

*Decisão: O Tribunal, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para **suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998.*** Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.11.99.

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhes §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social e que é admitido pela Constituição é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para

estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a “lei” sem qualifica-la como complementar e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, “c”, da Carta Magna, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (“Cabe à lei complementar: II regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidades em causa. A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária a de que, no que diz respeito a requisitos a serem observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei

8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados o que não poderia ser feito sequer por lei complementar estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora".

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.

De acordo com o andamento da mencionada ADin, a mesma se encontra conclusa ao Relator, Min. Joaquim Barbosa, em 23/08/2010.

Como a Medida Liminar proferida em ADin possui efeitos erga omnes, nos termos do art. 27, da Lei nº 9.868/99, salvo se o colendo STF, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da decisão, o que no caso não ocorreu,

conforme depreende-se da decisão acima transcrita, reputando-se correta a decisão que afastou a multa de ofício.

Em relação aos efeitos da medida liminar proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, confirmam-se os seguintes julgados da Suprema Corte:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.

*Julgamento. Sentença de mérito. Oponibilidade erga omnes e força vinculante. Efeito ex tunc. Ofensa à sua autoridade. Caracterização. Acórdão em sentido contrário, em ação rescisória. Prolação durante a vigência e nos termos de liminar expedida na ação direta de inconstitucionalidade. Irrelevância. Eficácia retroativa da decisão de mérito da ADI. Aplicação do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais. Liminar concedida em reclamação, para suspender os efeitos do acórdão impugnado. Agravo improvido. Voto vencido. **Reputa-se ofensivo à autoridade de sentença de mérito proferida em ação direta de inconstitucionalidade, com efeito ex tunc, o acórdão que, julgando improcedente ação rescisória, adotou entendimento contrário, ainda que na vigência e nos termos de liminar concedida na mesma ação direta de inconstitucionalidade.***

(Rcl 2600 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 14/09/2006, DJe072 DIVULG 02082007 PUBLIC 03082007 DJ 03082007 PP00031 EMENT VOL0228302 PP00349 RTJ VOL0020601 PP00123)

EMENTA: Reclamação. 2. Garantia da autoridade de decisão cautelar na ADI 1.898, que suspendeu ato normativo do Ministro Presidente do Conselho da Justiça Federal. 3. Ato normativo que, sem autorização legislativa, determinou pagamento aos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aos Juizes dos Tribunais Regionais Federais e aos Juizes Federais de 1ª Instância, da diferença mensal resultante de Tabela de Vencimentos considerado o teto de R\$ 10.800,00. Vício de iniciativa e usurpação de competência constitucional do Congresso Nacional.

4. Os efeitos da decisão concessiva de cautelar, no processo de controle abstrato de normas, operam-se nos planos de eficácia e vigência da norma. A concessão de liminar acarreta necessidade de suspensão dos julgamentos que envolvam aplicação da lei cuja vigência restou suspensa. 5. Natureza objetiva dos processos de controle abstrato de normas. Eficácia erga omnes e efeito vinculante das decisões proferidas em processo de controle abstrato. 6. Aplicação de norma suspensa por órgão ordinário de jurisdição implica afronta à decisão desta Corte. 7. Reclamação julgada procedente (Rcl 935, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 28/04/2003, DJ 17102003 PP00014 EMENT VOL0212801 PP00020)

Logo, estando os dispositivos legais que condicionavam o benefício da imunidade à integralidade da gratuidade dos serviços prestados pela Recorrente, suspensos por determinação em medida liminar proferida da ADin 2.0282, enseja o cancelamento do Auto de Infração.

Em relação ao recurso voluntário será necessário discorrer um pouco mais sobre a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, da qual goza a Recorrente, comparando-a com a isenção a que alude o art. 14, X, da MP nº 2.158-35/ 2001, regulamentada pela IN SRF nº 247/2002.

Ficou claro nos autos que a Recorrente faz jus à imunidade constitucional, mesmo não disponibilizando a gratuidade de seus serviços, de forma integral, mas que não compromete o benefício por força da medida cautelar concedida pelo STF, nos autos da Adin nº 2.0282.

Esse entendimento pode ser confirmado pela própria decisão recorrida, que manteve o lançamento com exigibilidade suspensa, exatamente nas competências atingidas pela liminar, excluindo do AI as competências não abrangidas pela decisão do STF.

Em relação à decisão do STF, vale ressaltar que a medida cautelar proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por

força do art. 11, da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, nos seguintes termos:

Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

§ 2º A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário. (grifado).

Desta forma, a liminar proferida em ADin equivale ao julgamento da própria ação, não havendo que se falar em possibilidade de lançamento para prevenir a decadência, pois, trata-se de decisão do próprio Estado, que não é dirigido somente pelo Poder Executivo, mas também pelo legislativo e Judiciário.

Em face do exposto, voto no sentido de acolher as argumentações constantes do recurso voluntário, anulando o processo ab initio.

[...]”

Cabe enfatizar que, nos termos do art. 11, § 2º, da Lei 9.868/99 transcrito no voto do acórdão recorrido, a concessão de liminar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, exceto se houver manifestação ao contrário. O que não ocorreu.

Ademais, proveitoso trazer que tal lei ainda confere a qualidade de eficácia “*erga omnes*” à medida cautelar na ADI, o que significa dizer que todos estarão sujeitos à lei, igualmente.

Sendo assim, é de se entender que a suspensão cautelar da norma afeta sua vigência, o que impede que os tribunais, a Administração e

outros órgãos estatais apliquem a disposição que restou suspensa – o que sempre enfatizou o ilustre Ministro Gilmar Mendes.

No que tange à eficácia da medida concedida, tem-se que a sua concessão força a aplicação da legislação anterior acaso existente, ocasionando um efeito repristinatório na lei anterior que foi revogada pela lei que está com a eficácia suspensa.

Frise-se tal entendimento o art. 144 do CTN, *in verbis*:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. ”

Sendo assim, as relações jurídicas oriundas no período compreendido entre a concessão de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade e sua posterior e eventual revogação são regidas pela lei tributária “anterior”, que naquele interregno temporal estará em plena vigência e eficácia.

Passadas tais considerações, importante recordar que:

- O Auto de Infração foi lavrado contra o sujeito passivo para se imputar a cobrança da Cofins

- incidente, segundo a autoridade fazendária, sobre as receitas de suas atividades não próprias auferidas no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009;
- O sujeito passivo era possuidor do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – tendo pedido renovação em dezembro de 2009;
 - A Medida Cautelar deferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos da ADin nº 2.028-2, declarando a inconstitucionalidade da Lei 9.732, de 1998, que alterou o art. 55, da Lei 8.212/91, suspendeu os dispositivos inconstitucionais (art. 1º, da Lei nº 9.732/98, que alterou o art. 55, III, da Lei 8.212/91, e os arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/98).

Considerando que a medida cautelar possui efeito “*erga omnis*”, alcançando o sujeito passivo, deve, assim, desconsiderar a observância do disposto no art. 55, inciso III, da Lei 8.212/91 e os arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98 no período em que estiverem suspensos pela concessão da medida cautelar e de forma definitiva.

Dessa forma, o entendimento do acórdão recorrido encontra-se irretocável. Tanto é assim que, por conta da ADIN 2.028-5, o art. 55 da Lei 8.212/91 foi integralmente revogado pela Lei 12.101/09:

“[...]”

Art. 44. Revogam-se:

I - o art. 55 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991;

[...]”

Restando claro que o dispositivo em questão nunca produziu efeitos, eis ter sido invocado em confronto com a competência conferida pela Carta Magna. Ou seja, considerando a inconstitucionalidade do dispositivo, coube o legislador, retirá-lo do ordenamento jurídico. Nunca produziu, portanto, efeitos no mundo jurídico – nem se cogitando em ressuscitá-lo.

Dessa forma, não resta dúvida de que a liminar proferida em ADIn equivale ao julgamento da própria ação, devendo-se afastar qualquer possibilidade de lançamento para se prevenir a decadência.

Frise-se que em 2014, em julgamento de um conjunto de processos que tratam de regras de imunidade das entidades beneficentes de assistência social (RE 566622, ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621 – que, por sua vez, foi suspenso por pedido de vista, a própria Advocacia-Geral da União - AGU levantou na sessão uma preliminar no sentido do não conhecimento do recurso por perda de objeto, já que o **artigo 55 da Lei 8.212 foi revogado pela Lei 12.101/2009**.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

Independentemente de assim entender, considerando as características da entidade e dos autos do processo, cabe trazer ainda que, ao meu sentir, 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.”

A MP 2.158-35/01, prevê a mencionada isenção para a Cofins em seu art. 13, inciso III 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;

[..]"

“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.

Cabe discorrer sobre o significado e alcance do termo “relativas” contemplado no referido dispositivo, pois, não obstante eu 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 caracterizam 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 associação. Vê-se, assim, que se trata de interpretação bastante restritiva.

Não obstante à interpretação restritiva dada pela autoridade fazendária desse 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 empresária, 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 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 nº 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.

Assim, desinteressa discutir a denominação 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.

Em vista de todo o exposto, reforço o meu voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora