



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

Processo n° 19515.000120/2005-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.701 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria COFINS ENTIDADES EDUCAÇÃO
Recorrente ESCOLAS PROFISSIONAIS SALESIANAS (CENTRO SALESIANO DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL E PROFISSIONAL)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

COFINS. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO. MATÉRIA SUBMETIDA À DISCUSSÃO JUDICIAL. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 1.

Conforme entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 1, é vedada a concomitância de discussão da mesma questão jurídica nas vias administrativa e judicial. Submeter a discussão de um determinado tema ao Poder Judiciário impede a sua análise na via administrativa.

COFINS. ISENÇÃO. ART. 14 DA MP 2.158/01. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

A isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III e IV, da MP nº 2.158-35/2001, ao se referir às “*receitas relativas às atividades próprias*”, aplica-se principalmente em relação às receitas auferidas em contraprestação pelo desempenho das atividades para as quais foram constituídas as entidades, no caso, pela prestação de serviços educacionais. Precedentes (CSRF, acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869).

COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECEITAS FINANCEIRAS.

O Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, afastando o alargamento pretendido por este dispositivo e assim restringindo a base de cálculo da Cofins ao faturamento, assim compreendida a receita bruta da venda de mercadorias e de serviços. Não configuram receita da venda de bens e serviços, assim não se submetendo à incidência das contribuições, as receitas financeiras e não operacionais.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Antonio Carlos Atulim, quanto às receitas da atividade própria.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Marcos Tranchesi Ortiz e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 89/104) lavrado para a exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 02/99 a 12/2003. A notificação aconteceu em 21/01/2005 (fl. 100).

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 72/73) apresenta a seguinte motivação para o lançamento:

Trata-se de uma Associação que tem por objetivo ou finalidade a filantropia de prestar, gratuitamente, assistência instrutiva e beneficente etc. Conforme consta de seu Estatuto com registro no Oficial do Registro Civil de Pessoa Jurídica sob o n. 274123.

Dos exames efetuados na escrituração contábil da contribuinte e a documentação solicitada pelas intimações, abrangendo os períodos de 02/99 a 12/03, verificou-se que, a partir do mês de fevereiro de 1999, a mesma deixou de declarar e recolher a referida contribuição.

De acordo com o que consta da Medida Provisória de nº 1,858-6/99 com as reedições/convalidações e alterações posteriores, em seus artigos 13 e 14, dispõe que as INSTITUIÇÕES DE CARÁTER FILANTRÓPICO estão isentas da COFINS, em relação aos fatos ocorridos a partir de 01/02/1999, apenas sobre as receitas relativas às atividades próprias;

A Lei nº 9.718, de 28.11.98, pelo artigo 30 e seus parágrafos, ampliou o conceito de receita bruta, nela incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica e não apenas a receita bruta da atividade-fim.

Assim, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, bem como outras receitas não operacionais, por não serem pertinentes às atividades próprias das referidas entidades, integram a base de cálculo para efeito da incidência da COFINS, cuja alíquota, a ser aplicada aos fatos geradores

ocorridos a partir de 01.02.1999, está fixada em 3%, nos termos do artigo 8 c/c o artigo 17, inciso I, do dispositivo legal acima mencionado, ou seja Lei 9.718/98.

Com isso, foram incluídas na base de cálculo da Cofins tanto as receitas de vendas, correspondentes aos pagamentos efetuados pelos alunos, como de outras receitas, correspondentes aos rendimentos auferidos em aplicações financeiras e outras receitas não operacionais.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 109/123) sustentando, em síntese,

(a) que preenche todas as exigências para a aplicação da imunidade prevista nos arts. 150, VI, “c” e 195, § 7º da Constituição, “*não tendo sido contestada a qualidade de entidade beneficente de assistência social ostentada pela defendente há quase quarenta anos, reconhecida em todas as esferas administrativas, pelo CNAS e pelo INSS*” (fl. 115);

(b) que o conceito de receita própria alcança toda a atividade prevista no seu estatuto social, questionando “*O que seriam então as atividades próprias de uma entidade beneficente sem fins lucrativos? A prestação de serviços de assistência social e educacional GRATUITA aos alunos beneficiários? As atividades elencadas em seu objeto social, que no caso da defendente se encontram elencadas no artigo 4º de seu Estatuto Social registrado, e estava presente em todas as outras versões desse Estatuto ao tempo abrangido pela verificação fiscal? E o que não seriam as atividades próprias? O ganho de capital, dinheiro que pertence à obra social e que, parado na conta, representará uma perda?*” (fl. 119) e então sustentando que “*ainda que o tributo, em tese fosse incidente, o que não o é, seria apenas sobre a parte excedente das "rendas próprias", ou da "atividade-fim", ou seja, apenas as aplicações financeiras*” (fl. 121);

(c) que é indevida a ampliação do conceito de receita bruta pretendido com fundamento na Lei 9.718/98 (fl. 119), sendo por isso “*absolutamente, incorreto o cálculo como um todo, eis que incidiu a Cofins sobre toda a renda bruta da defendente*” (fl. 120).

Em despacho de fls. 276/277 a Presidência da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP II (DRJ) concordou com a seguinte proposta de diligência:

Contra o Auto de Infração dos autos em epígrafe foi interposta impugnação (fls.109/123) onde, entre diversas arguições, argumenta-se no sentido de que ocorreu incidência da Cofins sobre "outras receitas não operacionais não especificadas pelo auditor fiscal" (fls. 114).

Depois, o Impugnante contesta a composição da base de cálculo do ano de 2001, "onde os valores da coluna outras receitas não confere com a contabilidade, uma vez que estão demonstradas em duplicidade" (fls. 121).

Desse modo, proponho que o presente processo seja encaminhado à DEFIC/SPO (Difis/Serviços) para esclarecimentos da fiscalização quanto aos(as) pontos/receitas/valores acima aludidos(as), concedendo-se o prazo de 10 dias para o interessado manifestar-se (art. 44 da lei 9.784/99; caso a Autoridade Fiscal eventualmente entenda dar

outra condução ou enfoque ao caso, solicito suas ponderações a respeito).

Este pedido foi atendido por meio de Relatório Fiscal (fls. 339/340), que esclareceu o seguinte:

Quanto a "outras receitas não operacionais não especificadas pelo auditor fiscal, informamos:

Que a empresa, em atendimento ao termo de Intimação Fiscal datado de 08/04/2004, referente ao item 1 (Fls. 64) informou, nas fls. 71, através de sua missiva datada de 23 de abril de 2004, o que segue:

a) Venda de Mercadorias : Agendas personalizadas, produtos para papelaria (agendas padrão, risque rabisque) materiais de campanha da Fraternidade, livros e revistas.

b) Venda de Serviços: Serviços gráficos por encomenda.

(...)

*A partir de 1º de janeiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas das atividades próprias das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações que preenchem as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, assim entendidas aquelas receitas típicas, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução dos seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. **Serão tributadas pela Cofins as demais receitas que não atendam a tal requisito, como as decorrentes da venda de bens e prestação de serviços para terceiros, mediante contraprestação financeira.***

(...)

Quanto à composição da base de cálculo do ano de 2001, "onde os valores da coluna outras receitas não confere com a contabilidade, uma vez que estão demonstradas em duplicidade" (fls. 121), informamos:

Estas receitas referem-se às contas de Receitas Financeiras, que são compostas pelas seguintes subcontas: Juros Ativos, Rendimentos s/Aplicações, Descontos Obtidos e Variação Cambial Ativa.

Por um lapso de nossa parte, houve realmente a duplicidade dos valores da coluna outras receitas, referente à COFINS, anual-calendarário de 2001, conforme Demonstrativos (fls. 336 a 338) , ora retificados e cópias do razão (fls.301 a 334).

Intimado a se manifestar, o contribuinte alegou o seguinte (fls. 343/344):

Primeiramente, com relação à primeira parte do relatório fiscal, venho expor a total discordância do sugerido pelo auditor fiscal, pelos motivos amplamente discutidos na impugnação retro mencionada, motivo este que oportunamente será apreciado pelo órgão julgador, não cabendo maiores comentários eis que se

trata apenas de discussão de mérito, onde o entendimento do impugnante é completamente oposto ao mencionado.

Já no tocante aos valores da composição da base de cálculo do ano de 2001, onde apontamos estes lançados em duplicidade, o Sr. Auditor, relata que "por um lapso de nossa parte, houve realmente a duplicidade dos valores da coluna outras receitas, referente à COFINS, ano-calendário 2001", mas que simplesmente se limita a apresentar a retificação.

A DRJ, por meio do Acórdão nº 16-15.233, de 29 de outubro de 2007 (fls. 348/) manteve a exigência fiscal em sua quase integralidade, retirando apenas os valores lançados em duplicidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

RECEITA DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO. A isenção da Cofins concernente às instituições de educação e de assistência social, bem como às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico, somente alcançam as receitas relativas às atividades próprias, assim consideradas 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, não estando isentas da Cofins, por exemplo, as receitas financeiras (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, e 14, X; e PN CST nº 5, de 1992).

DUPLICIDADE. Constatada duplicidade na apuração de receitas, cabe exonerar o crédito tributário dela decorrente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Não há que se falar em nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. Estando as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento inseridas no âmbito do Poder Executivo, não lhes compete apreciar, ainda que viesadamente, as normas legais a ponto de declarar-lhes a nulidade ou inaplicabilidade aos casos expressamente previstos, haja vista tratar-se tal apreciação de matéria reservada ao Poder Judiciário.

ARROLAMENTO DE BENS. O arrolamento de ofício está previsto no art. 64 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Lançamento Procedente em Parte.

O contribuinte interpôs então recurso voluntário (fls. 379/403), no qual reafirma os argumentos de sua impugnação, frisando

(a) que “*não levou em conta o senhor auditor que a entidade autuada é de fato e de direito uma entidade beneficente de assistência social*” (fl. 380), sendo beneficiária das imunidades previstas nos arts. 150 e 195 da Constituição, atendendo a todos os requisitos legais para tanto;

(b) que por força dos arts. 13 e 14 da MP nº 1.856 as instituições de caráter filantrópico estão isentas da Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999; e

(c) que a “*Lei 9.718/98 (conversão da MP nº 1.724/98) em seu art. 3º e seus parágrafos, que ampliou o conceito de receita Bruta, nela incluído todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica e não apenas a receita bruta de atividade fim, bem como majorou a alíquota da COFINS de 2% (dois por cento) sobre o faturamento para 3% (três por cento da receita bruta (art. 8º), estando, pois, incompatível com os ditames da Constituição Federal*” (fl. 401); além de que, houve “*apuração da incidência de Cofins (...) sobre outras Receitas, valores, rendimentos e ganhos líquidos auferidos com aplicações financeiras, bem como outras receitas não operacionais, não especificadas pelo auditor fiscal*” (fl. 380) e que isto, como também a duplicidade de valores que haviam sido sujeitos ao lançamento, seriam motivos suficientes para a anulação integral do auto de infração (fl. 401).

Este Conselho, por meio da Resolução nº 3403-00.162 de 1º de março de 2011 (fls. 464/469), determinou a conversão do julgamento em diligência a fim de que a Delegacia de origem intimasse o contribuinte para:

a) demonstrar, por meio de provas, o preenchimento das condições legais para gozo da imunidade das contribuições sociais, nos termos do previsto no art. 195, §7º da Constituição e art. 55 da Lei 8.212/91, inclusive a existência de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), tudo em relação ao período a que se refere a presente autuação;

b) informar se existe discussão judicial a respeito da imunidade ou da isenção que entende ter direito, em relação ao período da presente autuação, apresentando cópia do processo, em especial das petições e das decisões nele proferidas.

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo apresentou Relatório de Diligência (fls. 572/574), no qual limita-se a transcrever as seguintes informações prestadas pelo contribuinte:

A) Em atendimento ao quesito 01 da intimação, fizemos a juntada da cópia do Decreto 56.972 de 01 de outubro de 1965 (Federal), cópia da Lei 9.015 de 12/10/1965 (Estadual) e cópia do Decreto 6.412 de 24/02/1966 (Municipal), declarando a associação civil ESCOLAS PROFISSIONAIS SALESIINAS, de utilidade pública;

Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, expedida pelo Ministério da Previdência e Assistência Social e Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS, relativa ao período objeto da autuação novembro e setembro de 1999;

Certidões expedidas pelo Ministério da Justiça — Divisão de Outorgas e Títulos declarando-a Entidade de Utilidade Pública Federal, 1997, 2003,2004, 2005 e 2006;

Certidão de Entidade Beneficente de Assistência Social,expedida pelo CNAS — Conselho Nacional de Assistência Social e Ministério do Desenvolvimento Social;

Certidão expedida pelo Ministério da Justiça com declaração de relatórios e demonstrativos da receita ano 1999 e2000;

Declaração da Prefeitura do Município de São Paulo,2002,2006 e 2009;

Certidões do Ministério da Justiça,Secretaria Nacional de Justiça, Departamento de Justiça,Classificação ,Títulos e Qualificação,2008,2009 e2011;

Certidões SJDC,da Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania,2002,2004,2005,2006,20072008,2009,2010 e 2011;

Certidão da COESO (Coordenação de Entidades Sociais),2007;

Certidões da Coordenação de Títulos e Qualificação da Secretaria Nacional de Justiça do Ministério da Justiça,2000 e 2001;

Atestados do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Poder Judiciário de 1999 e 2001;

B) Outrossim, informamos que existe discussão judicial, que neste ato juntamos as folhas de andamento processual, tanto no TRF, quanto na Justiça Federal, cópia do Mandado de Segurança, impetrado, bem como a Sentença de primeiro grau, proferida pelo Juiz José Carlos Francisco da 14ª Vara Federal de São Paulo, que em síntese relata que entende em todos os seus termos que a entidade requerente é beneficiária e reconhecida como filantrópica, mas, no entanto, entende também que a via adequada para discutir a questão não é a mandamental e sim a ordinária, visto que permitiria uma maior dilação probatória. Tal assertiva foi objeto de apelação e o procedimento encontra-se no TRF.

Na ocasião, foi promovida a abertura de prazo de 10 dez dias para manifestação do contribuinte a respeito do relatório (fl. 575). Transcorrido o prazo sem manifestação, o processo retornou a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 24/01/2008 (fl. 379), dentro do prazo de 30 dias contados da notificação do acórdão da DRJ, ocorrida em 02/01/2008 (fl. 374 v.). Por ser tempestivo e por veicular razões de reforma ao acórdão, deve ser conhecido, embora apenas em parte, conforme se explica adiante.

a) A imunidade das contribuições, prevista no art. 195, § 7º da Constituição.

A conversão do julgamento em diligência revelou que o contribuinte propôs ação judicial na qual sustenta a sua qualidade de entidade imune, na forma do art. 195, § 7º da Constituição, para o fim de afastar a exigência da Cofins.

O Mandado de Segurança nº 2005.61.00.007438-9, impetrado pelo contribuinte, apresenta os seguintes pedidos:

“Requer, portanto, o Impetrante

a) a concessão de liminar pleiteada "inaudita altera pars", suspendendo-se a incidência de qualquer espécie de contribuição social COFINS bem como obrigações acessórias, desde a data de incidência referente ao exercício de 1.999 ate 2004, inclusive, bem como a suspensão da tramitação do procedimento de autuação por meio do auto de infração imposto contra a impetrante, visando assegurar que, na pendência deste "writ", a mesma não se veja constrangida a ter seus bens executados pela Receita, valendo a liminar também para liberar os bens do patrimônio da impetrante arrolados pelos impetrados e tornados indisponíveis;

.....

c) a procedência e concessão final do presente "mandamus" para, declarando-se inconstitucional "incidentur taillum" os artigos 2º, 3º e 8º da Lei nº9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº1.807/99 e reedições; os artigos 2º, 3º e 8º da Lei 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº1.858/99 e reedições; o artigo 2º, inciso 11 e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº4.524/2002, bem como impedir a fiscalização, imposição e cobrança de tributos de quaisquer natureza nas operações (patrimônio, renda e serviços) do Impetrante, senão através dos critérios legais e constitucionais contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, artigo 150, inciso VII e artigo 195, parágrafo 7º todos da Constituição Federal, bem como liberando-se os bens arrolados pela Receita, bem como reconhecendo o direito da entidade filantrópica de assistência social imune não apresentar a DCTF trimestral, mas apenas a declaração de ajuste - anual, confirmando-se a decisão LIMINAR e Julgando indevidos os tributos relativos a COFINS."

(grifos editados)

A questão jurídica submetida ao Poder Judiciário, como visto, é a imunidade tributária constitucional, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, o que torna inviável a discussão deste mesmo tema no âmbito administrativo.

Este, com efeito, é o entendimento contido na Súmula CARF nº 1, de que *“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação*

judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial”.

Assim, é vedada a concomitância de discussão da mesma questão jurídica nas vias administrativa e judicial. Em outras palavras: submeter a discussão de um determinado tema ao Poder Judiciário impede a sua análise na via administrativa.

O recurso voluntário, portanto, não deve ser conhecido quanto ao fundamento da imunidade.

b) A isenção da receita da atividade própria, prevista no art. 14, X, c/c art. 13, II, da MP 2.158/01.

A isenção prevista no art. 14, X, c/c art. 13, II, da MP 2.158/01 é matéria autônoma e independente da discussão quanto à aplicação da imunidade do art. 195, § 7º da Constituição.

Trata-se de questão jurídica que não se encontra em discussão na ação judicial proposta pelo contribuinte, de maneira que deve ser conhecida e enfrentada no presente julgamento administrativo.

O art. 14, X, da MP 2158/91 prevê que, *“Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (...) relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”*, sendo que este último dispositivo refere-se às instituições de educação.

A questão central está em definir no que consiste a receita da atividade própria destas entidades.

A Fiscalização apegar-se a uma interpretação – a mesma que foi sugerida pela Coordenadoria do Sistema de Tributação (COSIT) no Parecer Normativo CST nº 5, de 1992, emitido em outro contexto normativo (aliás, bastante anterior à Medida Provisória, de 2001) – que leva a concluir que apenas contribuições sem caráter contraprestacional – ou seja, doações – é que configurariam receita da atividade própria das entidades, inclusive as educacionais.

Esta interpretação – que ao ver deste Relator é um erro de interpretação – já foi superada por este Conselho, inclusive pela sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme esclarece o seguinte trecho de voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

“Veja-se que a lei instituidora da isenção a estabelece para “receitas de atividades próprias”, e o fisco as restringe às “receitas de atividades próprias derivadas de contribuição ...”, conforme exposto no parágrafo anterior.

A expressão restritiva entre aspas constante do entendimento do fisco deriva do Parecer Normativo CST nº 5, de 22/04/1992, conforme se reconhece no próprio texto do Termo de Constatação Fiscal (fls. 23/24), anexo à autuação. Ao final do referido Termo (fls. 24/25), conclui-se que:

*“Desse modo, **estão sujeitas à Cofins, por força da Lei nº 9.718, de 1998, as receitas de caráter contraprestacional***

das instituições de educação, ainda que sem finalidade lucrativa. E, de fato, este é o caso da fiscalizada, como se conclui da análise das DIPJ correspondentes aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, que conferem com a escrituração apresentada, pois a Fundação apura receitas de serviços prestados na área de educação, com relação às quais deve ser exigida a Cofins”. (grifo nosso)

A autuação não levanta, portanto, discussão quanto a ser ou não a fundação uma entidade sem fins lucrativos, ou quanto ao comprimento estrito dos dispositivos da Lei nº 9.532/1997. Discute especificamente a expressão “receitas de atividades próprias” do inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, à luz de abordagem histórica (do regime anterior à Lei nº 9.718/1998) na qual defende a aplicabilidade do disposto no referido Parecer da CST.

O julgador de primeira instância partilha de tal entendimento fundado em análise histórica da legislação da Cofins, agregando aos argumentos expostos na autuação que a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, em seu art. 47, II e § 2º, veio a esclarecer a aplicabilidade das disposições do Parecer da CST (pois manteve exatamente seus termos) à isenção tratada no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Em que pese a discussão sobre a referida Instrução Normativa sequer constar da autuação, ela foi de tamanha relevância no julgamento de primeira instância, a ponto de dois dos julgadores manifestarem-se pela manutenção da autuação somente para fatos geradores posteriores a sua vigência. A matéria foi então decidida por qualidade, nos termos do voto do presidente da turma (relator), acompanhado (pelas conclusões) por outro julgador.

É de se destacar, contudo, que o Parecer Normativo CST nº 5, de 22/4/1992, foi emitido cerca de uma década antes do texto legal em discussão (Medida Provisória nº 2.158-35/2001), e para tratar de não incidência (instituto tributário com natureza diversa da isenção). Ademais, o parecer trata de situação sensivelmente diferente da que consta na presente autuação.

Sobre a matéria, conveniente trazer decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-001.869¹). Do voto condutor da decisão, unanimemente acolhido no tribunal, transcreve-se excerto referente ao tema que se está aqui a analisar:

“Tudo o que resta esclarecer, assim, é o **sentido da expressão receitas próprias de suas atividades.** A SRF tem dado o entendimento, expresso hoje inclusive em Instrução Normativa (nº 247/2002), de que seriam aquelas que não consubstanciassem contraprestação pelo serviço prestado.

Analogamente ao que ocorreria com as associações, entende que, também para as instituições de educação, elas se restringiriam às “decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem

¹CSRF, Acórdão nº 9303-001.869, Rel. Cons. Júlio César Alves Ramos, unânime, sessão de 6.mar.2012.

caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

Essa redação da IN simplesmente copiou as conclusões do Parecer Normativo CST nº 05/92. Mas este parecer faz expressa e exclusiva menção às associações, sindicatos, federações e confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Daí porque se refere apenas às mensalidades instituídas por lei, assembléia ou estatuto. Ali se quis excluir de qualquer benefício a receita eventualmente obtida por aquelas associações e entidades em decorrência da venda de bens ou prestação de serviços.

Ora, sabe-se que as associações, espécie do gênero sociedades, se distinguem exatamente pela ausência do recurso ao mercado.

Isto é, elas nascem para “prestar serviços” aos seus próprios associados. Em troca, e para viabilizá-las economicamente, rateiam eles entre si os custos inerentes aos serviços prestados.

A relação com o mercado, então, restringe-se à aquisição dos “insumos” necessários àquele serviço.

Para tomar o exemplo de uma associação recreativa ou esportiva: ela nasce para que seus membros possam praticar, em comum, atividades recreativas ou esportivas. Para tanto, precisa comprar e manter determinados equipamentos apropriados às atividades desenvolvidas. Essas despesas é que são cobertas pelos associados mediante contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por assembléia ou estatuto.

No caso das demais entidades tratadas no Parecer Normativo –entidades sindicais e representativas de categorias profissionais, tais contribuições são, normalmente, fixadas por lei.

Totalmente diverso é o caso de uma sociedade constituída para prestar serviços de natureza civil. Estas vão ao mercado não só para adquirir os “insumos” mas também para ofertar os seus serviços. Analogamente ao exemplo da associação recreativa, agora constituísse uma sociedade para, por exemplo, ministrar aulas de uma determinada modalidade esportiva. Nesse caso, sua receita provém da “venda” do serviço prestado.

Ora, o texto da lei não restringiu a isenção ao primeiro caso, o das associações. Ao contrário, não fez qualquer exigência de que as instituições de educação fossem constituídas como tal. Aliás, se essa fosse a intenção, não precisaria incluir um item próprio, na medida em que já estariam abrangidas pela expressão do mesmo art. 13 da MP).

Assim, entendo que a “analogia” in casu poderia, quando muito, determinar a exclusão do benefício sobre receitas outras, não oriundas da prestação do serviço educacional, a exemplo de estacionamento, aluguel de ginásio de esportes e de “cantina” e tais. Nunca sobre a própria receita obtida para financiar a atividade principal da instituição – as mensalidades pagas pelos alunos – sob pena de esvaziar a própria isenção concedida.”² (grifo nosso)

O teor do referido Parecer da CST, assim, não se refere à matéria especificamente tratada no presente processo. E não merece prosperar o argumento de que a situação teria sido remediada com a inclusão de teor idêntico ao do referido parecer no texto de Instrução Normativa veiculada em 2002, tanto pelo acolhimento dos argumentos expressos no julgamento efetuado pela CSRF, quanto pelo fato de ter sido a matéria suscitada inauguralmente no julgamento de primeira instância.

(Acórdão 3403-002.298, PA 10380.010196/2006-71, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, j. 25/06/2013; trecho do voto do Relator)

Com efeito, é neste mesmo sentido o entendimento da CSRF, conforme se verifica nas ementas abaixo:

Ementa: COFINS. ISENÇÃO.

São consideradas como receitas oriundas de atividades próprias de entidade mantedora de instituição educacional sem fins lucrativos, para fins da incidência da isenção da COFINS prevista no inciso X, do artigo 14, da MP nº 215835/01 (que alterou a MP nº 1858/99), aquelas receitas que são oriundas da prestação de serviços educacionais, desde que as mesmas se revertam em benefício da própria entidade, em consonância ao §3º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/97, com redação dada pela Lei nº 9.718/98. O conceito de “receitas derivadas de atividades próprias” previsto no § 2º, do artigo 47, da IN nº 247/2002 não se aplica para instituição educacional.

(Acórdão 9303-01.486, PA 10183.003953/2004-14, Rel. Cons. Nanci Gama, j. 31/05/2011)

Ementa: COFINS. IMUNIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. INEXISTÊNCIA

Não se aplica às instituições de educação a imunidade relativa à COFINS deferida pelo art. 195, § 7º da Constituição Federal, pois não se confundem Educação e Assistência Social.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO. O art. 14, inciso X da Medida Provisória nº 1.858/99 apenas exigiu que as instituições de educação sejam sem fins lucrativos e prestem os serviços para que foram constituídas à população em geral. Suas

² O presente excerto do voto condutor do acórdão 9303-001.869 tem origem em outro voto do mesmo relator Doc (julgamento do recurso nº 138.130-1-proc.nº 10183.003953/200414, fevereiro de 2008).

receitas próprias, sobre as quais se aplica a isenção, são as decorrentes do serviço prestado.

(Acórdão 9303-001.869, PA 19515.002662/2004-84, Rel. Cons. Júlio Cesar Alves, j. 06/03/2012)

É este o mesmo entendimento que deve ser aplicado ao presente caso.

Deve-se reconhecer como receitas próprias de uma entidade de ensino aquelas que custeiam o desempenho desta atividade, ou seja, as mensalidades por meio das quais são suportadas as atividades educacionais, culturais e científicas.

Não é razoável esperar que as entidades privadas de educação devam sobreviver a custa de doações de terceiros desinteressados, ou seja, da liberalidade alheia.

Nem se pode entrever qualquer estranheza no regime de contraprestação financeira pelos serviços educacionais, que pode ser até mesmo saudável, na medida em permite exigir mais, e leva controlar a qualidade dos serviços prestados.

Ainda a respeito da interpretação que se deve dar à “receita de atividade própria”, merecem ser conferidas as seguintes reflexões do Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz:

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 associações 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, digo que o texto da norma posta seria muito infeliz acaso servisse a este escopo, o de 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 associações civis como categoria, como gênero, e não para o que seria próprio de cada associação civil 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 associações civis em geral. 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 associações civis 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 associações, 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.*

Mais ainda. Se associarmos o contido no artigo 14, da MP nº 2.158-35/01 com o disposto no artigo 15, da Lei nº 9.532/97 a que remete, teremos que se consideram “receitas relativas às atividades próprias” das associações civis todos os ingressos provenientes dos “serviços para os quais houverem sido instituídas”, desde que “os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”.

Estamos falando, in casu, de uma entidade constituída essencialmente para prestar serviços educacionais. Este o seu mais típico objeto social. Que espécie de receita pode lhe ser mais própria do que a auferida dos próprios alunos, em contraprestação ao ensino que recebem?

É por estas razões que, eventualmente vencido no reconhecimento da imunidade, entendo improsperável o auto de infração relativamente às receitas advindas da atividade educativa, designadamente as seguintes:

(a) matrículas e mensalidades escolares (conta 3.1.0.01.001);

(b) taxa para processo seletivo de admissão à escola (conta 3.1.0.01.004);

(c) aulas de recuperação e reforço (conta 3.1.0.01.021); e

(d) contribuição de expediente cobrada dos alunos (conta 3.1.01.022);

(Recurso nº 258.241, PA nº 10680.004894/2005-71 Rel. Cons. MARCOS TRANCHESI ORTIZ)

Também me parece claro que, estando diante de uma entidade cujo objeto social seja a prestação de serviços educacionais – sendo isto que lhe caracteriza como entidade educacional –, que outra receita lhe seria mais pertinente, devendo considerar-se de atividade que lhe é própria, do que aquela que remunera a sua atividade?

Entendo, pois, que não há como recusar a isenção às receitas pertinentes à contraprestação dos serviços educacionais prestados pelas instituições de educação.

Portanto, as receitas obtidas pelas contraprestação de atividades educacionais devem ser reconhecidas como receitas próprias da atividade da entidade educacional, para o fim de aplicar a isenção da Cofins prevista no art. 14 da MP nº 2.158-35/2001.

c) Inconstitucionalidade da incidência sobre as receitas financeiras.

Tem razão o contribuinte quando alega que a Cofins não poderia ter alcançado as receitas financeiras da entidade.

Neste ponto, o lançamento apoiou-se no art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, que alargou a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins, ampliando sua incidência para além das receitas da prestação de serviço e das vendas de bens, passando a alcançar toda e qualquer receita, *in verbis*:

“Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a

legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade deste alargamento, em decisão que foi resumida com a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

(Recurso Extraordinário nº 358.273, Rel. Min. Marco Aurélio)

Este entendimento do Plenário do STF deve aplicado em relação ao presente caso concreto, com amparo no art. 62, p.u., I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que dispõe o seguinte.

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Este mesmo entendimento quanto ao mérito também já foi adotado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de afastar o alargamento da base de cálculo previsto no § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conforme se confere no seguinte julgado:

“PIS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, 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.”

(Acórdão nº 02-03.757, j. 11/02/2009)

Assim, como resultado da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, na aplicação da Lei nº 9.718/98 apenas se pode incluir na base de cálculo o faturamento decorrente da prestação de serviços e da venda de mercadorias, não se podendo incluir outras receitas, tais como aquelas de natureza financeira.

Neste caso concreto, portanto, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas financeiras e não operacionais.

d) Conclusão.

Voto pelo provimento parcial do recurso, para (1) reconhecer que a isenção das receitas de atividades próprias, prevista no art. 14 da MP 2158, alcança os pagamentos que a entidade recebe como contraprestação dos serviços educacionais; e para (2) excluir da base de cálculo as receitas financeiras e não operacionais.

(Assinado digitalmente)
Ivan Allegretti

Processo nº 19515.000120/2005-58
Acórdão n.º **3403-002.701**

S3-C4T3
Fl. 586

CÓPIA