



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 19515.003631/2003-60  
**Recurso nº** 139.545 Voluntário  
**Matéria** AI - Cofins  
**Acórdão nº** 202-18.966  
**Sessão de** 07 de maio de 2008  
**Recorrente** CASA DA CULTURA FRANCESA - ALIANÇA FRANCESA  
**Recorrida** DRJ em São Paulo - SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/12/1996, 01/02/1997 a  
30/11/1999, 01/01/2000 a 31/01/2000, 01/03/2000 a 31/08/2003

**DECADÊNCIA.**

O direito de apurar e constituir créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins extingue-se após 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Acórdão CSRF/02-01.655.

IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ISENÇÃO LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70, ART. 6º, III.

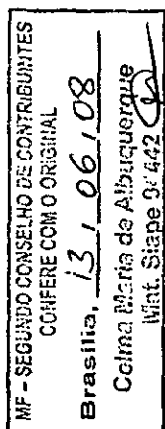
Para fazer jus à imunidade constitucional ou à isenção da Cofins de que trata o inciso III do art. 6º da LC nº 70/91, deve a entidade preencher todos os requisitos estatuidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

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

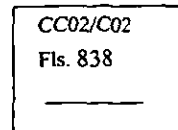
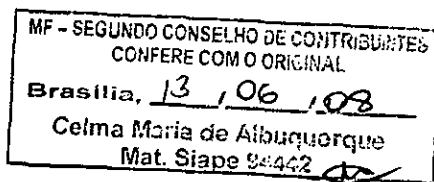
A receita da atividade própria de uma entidade, cuja finalidade social é a expansão cultural e a difusão do ensino, é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.

Ao julgar os recursos extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em 09/11/2005, o pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Assim, a



*[Assinaturas manuscritas]*



teor do disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, excluem-se do lançamento as parcelas decorrentes do dispositivo legal declarado inconstitucional.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à decadência. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López, que votaram a decadência pela tese do art. 150, § 4º, do CTN; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento para excluir da base de cálculo as receitas financeiras, comissões e patrocínios.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
ANTONIO ZOMER

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13, 06, 03 Celma Maria do Albuquerque Mat. SIAPE 94442
--

## Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, que deixou de ser paga no período de 01/04/1996 a 31/08/2003.

A ciência da contribuinte deu-se em 07/10/2003.

O lançamento decorre do procedimento conhecido como Verificações Obrigatórias, no qual a fiscalização verifica os valores pagos ou declarados de tributos federais, comparando-os com aqueles constantes da escrituração da pessoa jurídica.

Consta do Termo de Verificação que a autuada, entidade educacional sem fins lucrativos, apresentou declaração de imunidade, sem fazer jus a este benefício, que estaria restrito ao Imposto de Renda e alcançaria somente as instituições que prestam serviços pré-escolar, fundamental, médio e superior, que seriam imunes, nos termos do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição.

Para esta conclusão, utilizou-se o Auditor-Fiscal da interpretação dada pela IN SRF nº 113/98, segundo a qual a imunidade constitucional não se aplica à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Entendeu a fiscalização que a legislação da Cofins, LC nº 70/91; PN CST nº 5/92; Lei nº 9.718/98 e MP nº 1.858-6/99, arts. 13-IV e 14-X, e suas reedições até chegar na MP nº 2.158-35/2001, Dec. nº 4.524/2002, art. 46-II, submete à incidência da contribuição todos os valores cobrados por serviços prestados ou mercadorias vendidas, como matrículas, mensalidades, venda de livros e revistas, taxas de estágios, testes e outras cobradas dos participantes, bem como, a partir de fevereiro de 1999, também as comissões, patrocínios e receitas financeiras.

Só não seriam tributadas as contribuições fixadas pela instituição/associação, destinadas ao seu custeio e manutenção, pagas pelos seus associados, e que não tenham cunho contraprestacional.

Informa, por fim, a fiscalização, que nenhum valor foi pago ou declarado em DCTF pela autuada durante todo o período fiscalizado.

Irresignada, a entidade apresentou impugnação, na qual alega, em síntese, que:

1 - já decaiu o direito de exigir tributos relativos a qualquer período anterior a outubro de 1998, pois ultrapassam os cinco anos previstos no § 4º do art. 150 do CTN;

2 - o presente lançamento da Cofins encontra-se respaldado pela Lei nº 9.718/98 que, como é sabido, vem sendo discutida por vários contribuintes e, recentemente, o STJ decidiu, no RESP nº 503.997 – DF (20020168986-3), que a referida lei contraria o art. 110 do CTN;



3 - embora se tenha que aguardar o posicionamento definitivo dos Tribunais Superiores, não há o que tributar a título de receitas extra-atividade próprias;

4 - a sociedade é sem fins lucrativos e sua finalidade social de expansão cultural e difusão do ensino é fomentada pela ordem constitucional, tornando-a imune;

5 - além disto, enquadra-se no disposto no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que confere isenção às sociedades beneficentes de assistência social. Cita também os arts. 9º e 14 do CTN, que embasariam a sua tese;

6 - a entidade preenche todos os requisitos previstos no texto legal para usufruir de imunidade relativa a todos os tributos. Estes são os previstos nos arts. 9º e 14 do CTN, não se podendo exigir outros, pois só a lei complementar pode fixar condições para o gozo de imunidade constitucional;

7 - ademais, por qualquer ângulo que se analise o Estatuto da recorrente, a mesma pode usufruir o benefício constitucional, na medida em que:

- a) não possui fins lucrativos (art. 1º);
- b) não remunera seus diretores, nem distribui qualquer parcela de seu patrimônio a título de participação (Capítulo VI - Da Administração);
- c) aplica integralmente seus resultados no país, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (Capítulo III - Dos Bens e das Receitas);
- d) possui escrita fiscal impecável, a qual, aliás, foi atestada pelas próprias autoridades fiscais;
- e) uma instrução normativa é norma de timbre infralegal, não podendo criar requisitos não exigidos pelo texto legal ou constitucional.

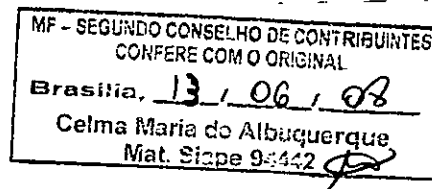
Cita, ainda, a ementa relativa ao julgamento do Recurso nº 111.226, no qual a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes teria se manifestado favoravelmente à tese aqui defendida. No mesmo sentido, transcreve ementa da Decisão nº 229, da 8ª RF, de 20/07/99, na qual se diz que são isentas da contribuição as receitas próprias das entidades de educação que preencham os requisitos da lei.

Por fim, requer seja reconhecida a decadência dos valores referentes a períodos anteriores a outubro de 1998, sendo providas as razões apresentadas, cancelando-se todo o auto de infração.

Em 19/07/2005, a interessada requereu a juntada aos autos de cópias de duas certidões expedidas pelo Ministério da Justiça, considerando-a de utilidade pública (fls. 764 e 765), além de cópia de certidão do Ministério da Previdência e Assistência Social, expedida em 26 de fevereiro de 1996, informando que a sociedade encontra-se registrada no Conselho Nacional de Assistência Social.

Julgando o feito, a DRJ em São Paulo - SP (DRJ SPOI) manteve integralmente a exigência, conforme Acórdão nº 16-9.824, de 1º/08/2006, que foi assim ementado:





*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/1996 a 31/12/1996, 01/02/1997 a 30/11/1999, 01/01/2000 a 31/01/2000, 01/03/2000 a 31/08/2003*

*COFINS: As receitas próprias ou típicas das associações civis sem fins lucrativos e econômicos são apenas as contribuições, doações e recursos assemelhados, que não possuem cunho contraprestacional direto, destinadas à manutenção das entidades. Essas receitas encontram-se fora do campo de incidência delimitado pelo art. 2º da LC nº 70, de 1991. Para fatos geradores ocorridos após 1º de fevereiro de 1999, há previsão de isenção para as receitas próprias das associações civis que atenderem ao disposto na legislação.*

#### **FALTA DE RECOLHIMENTO**

*Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, 'ex vi legis'.*

*Lançamento Procedente".*

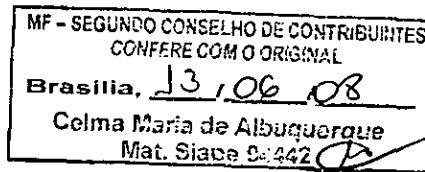
No recurso voluntário, a entidade repisa as mesmas razões de defesa da impugnação, pugnano pela decretação da decadência dos fatos geradores anteriores a outubro de 1998 e reforçando a tese de que é imune à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º, do CF/88.

Acrescenta que a Lei nº 9.532/97, art. 12, teria regulamentado a imunidade constitucional, sendo objeto da expedição da IN SRF nº 247/2002, que estabelece a necessidade de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Este requisito também é preenchido pela entidade, uma vez que o certificado apresentado foi expedido em 1999, sendo incontestável a sua validade até o ano de 2001, razão pela qual, mesmo que se admitisse a obrigatoriedade de cumprimento do requisito imposto por instrução normativa, não se poderia exigir a Cofins relativa aos períodos de abril de 1996 a dezembro de 1996, de 02/97 a 11/99 e de 01/2000 a 03/2000.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para ser admitido pelo que dele tomo conhecimento.

### **1 – Do prazo decadencial para a constituição da exigência relativa à Cofins**

Alega a recorrente que os fatos geradores anteriores a outubro de 1998 teriam sido fulminados pela decadência antes da constituição do lançamento.

A Cofins integra o rol das contribuições para a seguridade social, sendo seu prazo decadencial regulado pelo art. 45 da Lei nº 8.212/1991, *verbis*:

*“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:*

*I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.”*

A defesa parte do pressuposto de que a Lei nº 8.212/91, sendo lei ordinária, não poderia alterar o prazo fixado nos art. 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional, porque a Constituição de 1988 teria reservado o estabelecimento de regras relativas à prescrição e à decadência à lei complementar.

Entretanto, a Constituição, no art. 146, III, é taxativa ao dispor que à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] prescrição e decadência. Prazos decadenciais não se inserem entre as normas gerais sobre prescrição e decadência, como demonstrou o ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 129.066, que deu origem ao Acórdão nº 204-00.042, de 13/04/2005:

*“... convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.”*

Do mesmo voto, extraio a seguinte citação na qual o Supremo Tribunal Federal manifesta-se no sentido de que matéria versada em lei complementar, para a qual a CF não exige este tipo legislativo, pode ser alterada por lei ordinária, *verbis*:

*"A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária."* (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rel. Min. Moreira Alves)

Roque Antonio Carrazza, também citado no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, ao analisar o art. 146 da Constituição, defende claramente a tese de que a definição dos prazos decadenciais e prescricionais é matéria de lei ordinária e não de lei complementar, como se pode verificar no seguinte trecho de sua obra:

*"[...] a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.*

[...]

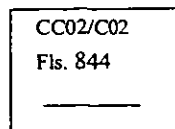
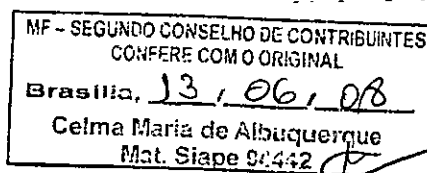
*Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal, da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais."* (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10).

Como se vê, a lei complementar estabelece normas gerais e as pessoas políticas detentoras de competência tributária cuidam de estabelecer as normas específicas. No exercício de sua competência tributária específica para instituir contribuições sociais, a União editou a Lei nº 8.212/91, na qual inseriu o art. 45 fixando o prazo de dez anos para a constituição dos créditos da Seguridade Social.

Ainda do supracitado voto, reproduzo outra citação do Professor Roque Antonio Carrazza acerca deste tema, com o seguinte teor:

*"O que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu*

*A* *J*



um 'cheque em branco', para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

*Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.*

[...]

*Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.*

*Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.*

*Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.*

*Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal." (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)*

Afora estes posicionamentos, registro que as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais também têm sido no sentido de que a Fazenda Pública dispõe de 10 (dez) anos para efetuar o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, como se pode ver na ementa do Acórdão CSRF/02-01.793, de 24/01/2005, *verbis*:

*"NORMAS GERAIS - DECADÊNCIA - COFINS - O prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação à contribuição para financiamento da seguridade social é de 10 anos, regendo-se pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91."*

Assim, não há período decaído no presente lançamento, de vez que alcança fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1996 e a ciência da autuada se deu em 07/10/2003.

**2 – Do lançamento relativo aos fatos geradores de 01/04/1996 a 31/01/1999**

O lançamento decorre do fato de a fiscalização ter considerado que a imunidade das entidades educacionais sem fins lucrativos está restrito ao Imposto de Renda e alcança somente as instituições que prestam serviços pré-escolar, fundamental, médio e superior, que seriam imunes nos termos do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição.

A recorrente, a seu turno, diz que é imune nos termos do art. 195, § 7º, da CF/88, e que preenche os requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532/97 e IN SRF nº 247/2002, pois que possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Percebe-se logo que há uma certa confusão, tanto da defesa quanto da fiscalização em enquadrar a entidade nos dispositivos legais que regem a tributação pela Cofins. A imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, "c", é reservada aos impostos e aquela prevista no art. 195, § 7º, alcança as contribuições sociais.

No caso dos impostos, a matéria foi tratada pela Lei nº 9.532/97, a qual, no art. 12, refere-se à imunidade das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos e, no art. 15, regula a isenção a que fazem jus as demais instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

A imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, atinente às contribuições sociais foi regulada pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91 e alcança apenas as instituições beneficentes de assistência social, inclusive as de cunho educacional que se enquadrem como tal. Este não é o caso da autuada, embora ela até argumente neste sentido, dizendo possuir certificado do CNAS que a classificaria beneficente de assistência social.

No entanto, o documento apresentado pela entidade em 19/07/2005, como prova dessa alegação, juntado à fl. 766, é um Atestado de Registro no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, expedido em 26/02/99, e não um Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Nenhum outro certificado foi juntado aos autos após a referida data.

Até 31/01/1998, a recorrente só poderia ser isenta da Cofins se fosse entidade beneficente de assistência social, conforme disposto no art. 6º, III, da Lei Complementar nº 70/91, *verbis*:

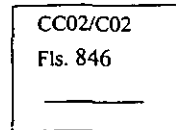
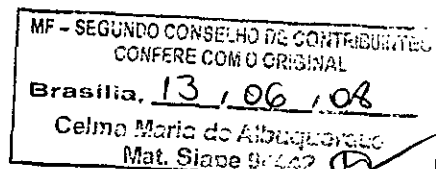
*"Art. 6º São isentas da contribuição:*

*[...]*

*III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."*

Embora a lei se utilize do termo isenção, está a tratar do benefício previsto no art. 195, § 7º, da CF/88, também tratado como isenção pela Constituição, a saber:

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



As exigências estabelecidas em lei são aquelas estatuidas pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

*“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Vide Lei nº 9.429, de 26.12.1996)*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996)*

*III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.”*

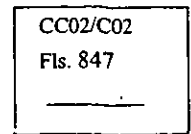
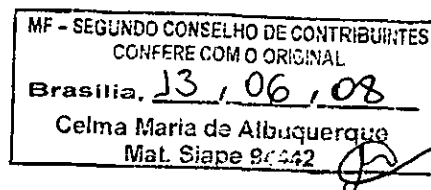
Esta redação não considera as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98, cuja inconstitucionalidade foi decretada pelo STF.

A recorrente não preenchia estes requisitos, ao tempo de ocorrência dos fatos geradores, ou seja: não era reconhecida de utilidade pública por lei estadual, não era portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos e não promovia a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes, posto que seus serviços eram prestados mediante remuneração e os livros e revistas eram vendidos e não doados.

Assim, não há dúvida de que as receitas tributadas pela fiscalização, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/04/1996 a 31/01/1999, sujeitavam-se ao pagamento da Cofins, devendo esta parte do auto de infração ser mantida integralmente.

### **3 – Da tributação dos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/02/1999**

JA



Quando alega que é imune à Cofins, a recorrente afirma que cumpre todos os requisitos estatuídos pelo art. 14 do CTN, juntando cópia dos seus Estatutos e prova de que foi reconhecida de utilidade pública federal e de que obteve registro aceito pelo CNAS em 1999.

Entretanto, não junta qualquer prova de que tenha sido portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.

Assim, a recorrente não preenche os requisitos para ser imune à Cofins, mas poderia gozar da isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *verbis*:

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

*[...]*

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

O art. 13, por sua vez, assim dispôs:

*“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;”*

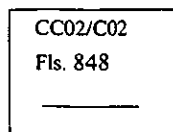
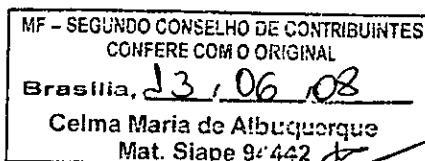
O inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001, ao conceder isenção da Cofins para as entidades relacionadas no art. 13, não estava apenas referindo-se à imunidade às contribuições sociais de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, restrita às entidades beneficentes de assistência social, mas criando benefício fiscal novo, extensivo a outras entidades sem fins lucrativos, que não precisam, necessariamente, ser beneficentes de assistência social.

É por este motivo que nem todas as entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/2001 foram submetidas ao cumprimento dos requisitos estipulados pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, para fazerem jus à isenção da Cofins, conforme se depreende da leitura do art. 17 da referida MP, *verbis*:

*“Art 15. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”*

Sob este enfoque, as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, detentoras de imunidade constitucional, estão contidas nos incisos III e IV do art. 13 da MP nº 1.858-6/99, juntamente com outras entidades sem fins lucrativos, como as instituições de caráter recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art.15 da Lei nº 9.532, de 1997.

*[Handwritten signatures]*



Na pergunta nº 856 do livro Perguntas e Respostas de IRPJ 2005, disponível na página da SRF na *Internet*<sup>1</sup>, está registrado que as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, além de atenderem às definições dos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, devem também atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, inclusive o de ter reconhecida a sua isenção, renovada a cada três anos, pelo Conselho Nacional de Assistência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social. Preenchidos esses requisitos, todas as receitas dessas entidades estarão imunes à Cofins, mesmo que a lei trate desta imunidade como isenção.

No caso das instituições abrangidas pelo inciso IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, que é o caso da recorrente, no entanto, há outros requisitos legais que devem ser cumpridos para fazer jus ao benefício fiscal. Isto porque, a redação deste inciso é clara ao limitar a isenção àquelas instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. O artigo citado, a seu turno dispõe que, *verbis*:

*“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

[...]

*§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas ‘a’ a ‘e’ e § 3º e dos arts. 13 e 14.”*

As disposições exigidas pelo § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97 para o gozo da imunidade/isenção são as seguintes:

*“§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)*
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

<sup>1</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr808a860.htm>.

[...]

*§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)”*

Há quem defenda que a menção feita pelo inciso IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001 ao art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, teve apenas a função de identificar quais eram as instituições beneficiadas pelo pagamento do PIS sobre a folha de salários e, conseqüentemente, pela isenção da Cofins sobre a receita das atividades próprias.

Para estes, a referência ao art. 15 da Lei nº 9.532/97 decorre de economia de palavras na lei, uma vez que a expressão “a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997” estaria substituindo outra expressão, contida no referido art. 15, com o seguinte teor: “que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.”

Segundo este entendimento, as condições a que se submetem as referidas instituições, para o gozo da isenção da Cofins, são unicamente aquelas previstas no art. 14 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), *verbis*:

*“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 título de lucro ou participação no seu resultado;*

*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.”*

Por outro lado, a se entender que a menção legislativa teve maior amplitude, ou seja, que visou submeter as referidas instituições ao cumprimento dos requisitos estipulados pelo supratranscrito art. 15, este entendimento em nada altera a conclusão a que se chega, em relação ao cumprimento dos pré-requisitos para o pagamento do PIS sobre a folha de salários, uma vez que todas as exigências ali contidas foram cumpridas pela recorrente.

Preenchidos os requisitos para se enquadrar no art. 13, inciso IV, da MP nº 2.158-35/2001, resta saber se esta condição é suficiente para que todas as receitas da entidade sejam isentadas do pagamento da Cofins.

O inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001 estabelece isenção apenas para as receitas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, não especificando quais seriam estas receitas.

Na busca do verdadeiro significado e abrangência da expressão **receita relativa às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**, utilizada pela MP nº 1858-6/99 (depois MP nº 2.158-35/2001), o aplicador da lei deve recorrer aos princípios que



norteiam as concessões de benefícios fiscais, em especial ao **princípio da tipicidade cerrada**. Segundo este princípio, a interpretação, no caso, há de ser estrita, conforme determinado pelo art. 111 do CTN.

Por este caminho, não é correto afirmar que todas as receitas estatutárias dessas entidades são **receitas relativas às atividades próprias**. Se o legislador pretendesse isentar toda e qualquer receita dessas entidades, não teria utilizado o termo "**receitas das atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**", ao estatuir o benefício. Bastava ter dito: As entidades relacionadas no art. 13 ficam isentas da Cofins, ou, "*Não pagarão a Cofins as entidades a que se refere o art. 13*". Mas não foi isto que disse o legislador.

A decisão recorrida adotou o conceito exarado pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 5/92, que definiu o que seria faturamento para efeito da tributação pela então recém criada Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Segundo este parecer, estariam excluídas do conceito de faturamento as receitas próprias desse tipo de entidade, que seriam as contribuições, doações e recursos assemelhados, voluntários ou estatutários, recebidas dos seus associados, mantenedores ou colaboradores, para manutenção da entidade e sem qualquer caráter contraprestacional direto.

O mesmo conceito foi reproduzido no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, *verbis*:

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

*I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e*

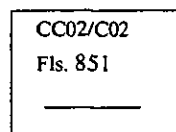
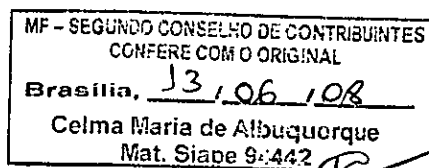
*II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.*

*§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.*

*§ 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."*

A SRF trata todas as instituições de igual modo, não fazendo distinção entre aqueles destinatárias de imunidade constitucional e aquelas beneficiadas com isenção. Neste entendimento, seriam consideradas dentro do conceito legal de faturamento (e, portanto, sujeitas à incidência da Cofins), as receitas advindas da prestação de serviços, vendas de mercadorias e outras atividades de caráter contraprestacional direto.

Da mesma forma que se pode afirmar que o legislador do inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2991 não tenha pretendido isentar apenas as receitas especificadas no Parecer Normativo CST nº 5/92 e a IN SRF nº 247/2002, pode-se afirmar que, no contexto deste novo



dispositivo legal, para fazer jus à isenção da Cofins não basta que as receitas das entidades relacionadas no art. 13 tenham previsão estatutária. É necessário, também, que estas receitas sejam relativas às atividades próprias deste tipo de entidade.

Neste contexto, atividades próprias de uma entidade sem fins lucrativos cuja finalidade social é a expansão cultural e a difusão do ensino devem ser aquelas que não tenham caráter contraprestacional direto. Assim, as receitas das atividades próprias da recorrente seriam, de fato, as doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e a manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

Nossos tribunais superiores já se posicionaram no sentido de que as entidades sem fins lucrativos não se descaracterizam por auferir receitas de cunho contraprestacional, desde que os recursos auferidos sejam integralmente aplicados no desenvolvimento das atividades para as quais tenham sido instituídas.

As referidas decisões não estão sendo feridas no presente caso, pois que da recorrente não foi retirada a isenção do Imposto de Renda e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97, assim como não se cobrou dela o PIS-Faturamento, observando-se o disposto no art. 13 da MP nº 2.158-35/2001.

O que não se reconhece é apenas o direito de não pagar a Cofins sobre as receitas das atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial, praticadas em nível concorrencial com outras empresas que prestam o mesmo tipo serviço (ensino de línguas estrangeiras) ou comercializem o mesmo tipo de mercadoria (livros e revistas).

De igual modo, submetem-se à Cofins as receitas decorrentes de matrículas, taxas de estágios, testes e outras cobradas dos participantes, mesmo que estes recursos sejam integralmente empregados no desenvolvimento de suas atividades culturais, pois que esta condição, reconhecida pelos tribunais como não prejudicial ao gozo da imunidade ou da isenção, diz respeito à imunidade aos impostos e não às contribuições sociais, que têm fundamentos constitucionais distintos, como já foi visto neste voto.

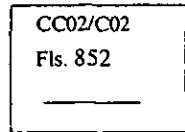
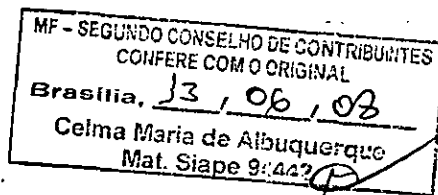
Concluindo, nem todas as receitas estatutárias das entidades sem fins lucrativos constituem-se em receitas próprias, na concepção do termo utilizado pelo inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001, nisto concordando a 4ª Turma do TRF da 1ª Região, conforme decidido no julgamento do Agravo de Instrumento nº 2002.01.00.003234-4/MG, relatado pelo Juiz Hilton Queiroz, cuja ementa foi assim redigida:

*"PROCESSUAL CIVIL. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.*

*A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em seu artigo 14, inciso X, somente isentou da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das fundações de direito privado, o que, em primeiro plano, afasta a possibilidade da concessão da tutela, vez que não há prova sobre quais bases incide a contribuição que a agravante visa afastar.*

*Agravo improvido."*

Naquele voto, o relator fez constar o seguinte trecho da decisão agravada:



*“Requer a Autora provimento judicial antecipado que reconheça a inexistência de relação jurídica tributária, relativamente à incidência da Cofins, considerando a exclusão do crédito por força da Medida Provisória nº 2.158-35/01, ao instituir isenção para as Fundações de Direito Privado.*

*Não merece êxito o pedido formulado.*

*A isenção instituída pela Medida Provisória nº 2.158-35/01 é restrita às atividades próprias das Fundações. Isto a própria União reconhece.*

*No caso, apesar de afirmar indevidos os pagamentos, a título de Cofins, porque ocorridos na vigência da norma isentante, não descreve e nem comprova a Autora sobre qual base incidem. Se incidem sobre faturamento decorrente de atividades exclusivamente inerentes à sua finalidade, ou também sobre faturamento decorrente de outras atividades diversas.*

*Certo é que a isenção não tem a amplitude de excluir os créditos tributários relativamente à Cofins, apenas por serem devidos pela Autora na qualidade de Fundação de Direito Privado, se não demonstra que o faturamento é exclusivo de atividades próprias à sua finalidade.*

*Trata-se de matéria de fato, a demandar melhor instrução processual, o que por si só inviabiliza o provimento judicial requerido.*

*Indefiro a tutela antecipada.”*

Mantém-se, pois, a exigência da Cofins incidentes sobre as receitas provenientes dos cursos de línguas estrangeiras e outros vendidos pela recorrente, como taxas de matrículas, mensalidades, taxas de estágios, testes e outras, bem como sobre as receitas do comércio de livros e revistas por ela realizado.

#### **4 – Da tributação das comissões, patrocínios e receitas financeiras**

Diz a fiscalização que incluiu na base de cálculo da contribuição, a partir de 1º/02/1999, também as receitas de comissões, patrocínios e receitas financeiras.

A tributação destas receitas, ao tempo do lançamento, estava amparada nas disposições do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que veio a ser declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840.

O pleno do STF considerou inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento para abarcar a totalidade das receitas das empresas, por entender que a majoração da base de cálculo da contribuição por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

A partir dessas decisões, o STF vem aplicando reiteradamente a mesma interpretação em seus julgados, conforme demonstram, por exemplo, as seguintes ementas:

*“1. Recurso extraordinário. 2. PIS - Programa de Integração Social. Alteração da base de cálculo. Conceito de faturamento. Lei nº 9.718/98*

e Lei Complementar nº 07/70. 3. Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 388830/RJ. Relator: Min. GILMAR MENDES Julgamento: 14/02/2006)

“1. Recurso extraordinário: inépcia: incoerência. Histórico da causa e demonstração do cabimento do recurso - que, na hipótese da alínea a, se confunde com ‘as razões do pedido de reforma da decisão recorrida’ - suficientemente delineados nas razões da recorrente, possibilitando a perfeita compreensão da controvérsia. 2. COFINS: base de cálculo: L. 9.718/98, art. 3º, § 1º: inconstitucionalidade. Ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da L. 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.” (RE-AgR 308882/PR.Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 14/03/2006)

“AÇÃO CAUTELAR. Tributo. Contribuição social. COFINS. Majoração da alíquota. Art. 8º da Lei nº 9.718/98. Pretensão de outorga de efeito suspensivo a recurso extraordinário. Inadmissibilidade. Norma declarada constitucional pelo Supremo. Agravo improvido. Não se admite tutela cautelar de atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário que argui inconstitucionalidade de norma que o Supremo reputou constitucional.” (AC-AgR 892/SP. Relator: Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 14/02/2006)

A definitividade da decisão do STF é comprovada pela proposta de edição de Súmula Vinculante que se encontra em tramitação naquela Corte, com o seguinte teor, *verbis*:

“Enunciado: ‘É inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.’

Precedentes: RE nº 346.084 Rel. orig. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.09.2006; RE nº 357.950, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 358.273, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006.”

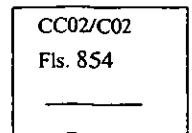
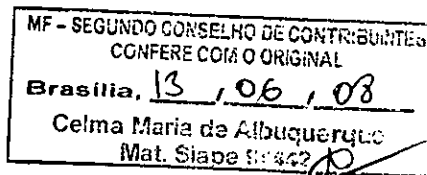
Para regulamentar as situações em que tenha havido decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o Poder Executivo expediu o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs, no seu art. 4º, parágrafo único, *verbis*:

“Art. 4º (...)

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato

JA.

J



*normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."*

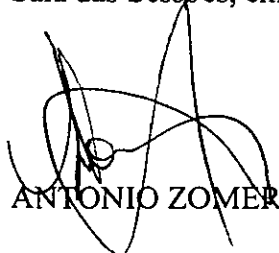
O art. 1º do Decreto nº 2.346/97 tornou vinculante para a Administração Pública as decisões definitivas do STF que fixem a interpretação do texto constitucional, enquanto que o parágrafo único do seu art. 4º impõe aos órgãos administrativos de julgamento o afastamento, nos casos pendentes de julgamento, da norma declarada inconstitucional.

Sendo assim, excluem-se do presente lançamento os valores decorrentes da aplicação da alíquota da contribuição sobre as receitas decorrentes de comissões, patrocínios, bem como as receitas financeiras.

### CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento a parte decorrente da tributação de comissões, patrocínios e receitas financeiras.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2008.

  
ANTONIO ZOMER