



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

**Processo n°** 19515.004112/2010-48  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.490 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS  
**Recorrente** MUSEU DE ARTE DE SÃO PAULO ASSIS CHATEAUBRIAND - MASP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

COFINS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL.

Não estão sujeitas à incidência da Cofins as receitas de caráter contraprestacional, auferidas por entidades sem fins lucrativos, posto que referidas receitas são decorrentes de atividades próprias da pessoa jurídica constituída, nos termos de seu estatuto social e, em consonância com seus objetivos sociais, sendo aplicável ao caso a norma de isenção prevista no artigo 14, inciso X, da MP 2.158-35/2001.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. RETENÇÕES. EQUIPARAÇÃO.

As retenções de PIS/Pasep e Cofins, equiparam-se a pagamentos antecipados para efeito de aplicação do prazo decadencial estabelecido no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer a decadência dos períodos de setembro a novembro de 2005 e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida, Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Déroulède que davam provimento parcial para manter os lançamentos relativos à conta 311060003 - "cessão de uso de restaurante" no período de dezembro/2005 a dezembro/2008.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

## Relatório

Por descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso nº 04-36.748, de fls. 378-388:

*Trata-se de impugnação apresentada contra lançamento que, apurando falta de recolhimento de Cofins, formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 649.090,84, compreendendo tributo, multa e juros, tendo por fundamento legal o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e demais dispositivos indicados no auto de infração de fls. 207 a 222.*

*Entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte, por ser associação cultural sem fins lucrativos, é isenta de COFINS relativamente às receitas derivadas de suas atividades próprias, considerando como tais somente as doações, subvenções e outras formas de ajuda. No entanto, a par dessas receitas, constatou a autoridade administrativa que a contribuinte, no período fiscalizado, também auferiu receitas provenientes da cessão de uso do restaurante, de vendas, de bilheteria e outras de caráter contra-prestacional, sobre as quais incide Cofins não cumulativa. Entretanto, essas receitas foram subtraídas da base de cálculo do tributo, resultando na ausência de recolhimento, que é o motivo da autuação.*

*Não resignada, a contribuinte impugnou o lançamento.*

*Preliminarmente, arguiu a decadência parcial do direito de constituir o crédito tributário. Disse que a autuação tem por objeto o período de setembro de 2005 a dezembro de 2008, mas a notificação do lançamento deu-se apenas em 01/12/2010. A impugnante fora cientificada da exação depois de cinco anos da ocorrência dos supostos fatos geradores, que são mensais. Portanto, o crédito tributário deve ser tido como insubsistente, pois constituído fora do prazo fixado no §4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN.*

*Sobre a decadência, ressaltou que o pagamento antecipado não é pressuposto para aplicação do §4º do art. 150 do CTN, que exige apenas que o sujeito passivo, observando o procedimento regular, apresente as declarações relativas ao tributo.*

*No mérito, alegou que são isentas de Cofins, de acordo com o art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as receitas das atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13 do mesmo diploma legal. Este dispositivo, por sua vez, contempla, dentre outras, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações (inciso IV do art. 13), a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/1997.*

*Tais dispositivos autorizam a concluir que a isenção da Cofins alcança, de forma ampla, todo ingresso inerente às atividades das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural ou científico e das associações civis. Não obstante,*

*a Fiscalização considerou que cinco espécies de ingressos obtidos pela impugnante teriam sido auferidos a partir de operações estranhas às suas atividades. Para chegar a essa conclusão, partiu a autoridade lançadora da premissa de que, sendo a impugnante uma associação cultural sem fins lucrativos, a isenção estaria limitada apenas a doações, subvenções e outras formas de ajuda.*

*O fundamento de tal exegese seria o §2º, do art. 47, da Instrução Normativa SRF 247/2002. Essa interpretação, no entanto, estaria em desacordo com a norma contida no inciso X, do art. 14, da MP 2.158-35. Os valores tributados no lançamento decorreriam do exercício de atividades inerentes a um museu de arte.*

*Nesse sentido, sustentou que o art. 14, inciso X, da MP 2.158-35, tem amplo campo de incidência, contemplando todas as receitas advindas das atividades próprias as instituições ali relacionadas, uma vez que essas entidades, organizadas por particulares, visam desenvolver, em caráter complementar, atividades que primordialmente competem ao Poder Público.*

*Assim, tendo em vista que os serviços executados pela impugnante não buscam fins lucrativos e são dever do Estado, a legislação fiscal determina que os resultados obtidos sejam tratados como receita isenta da Cofins. Portanto, deve ser dada ao dispositivo legal a mesma interpretação ampla que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF emprestou à imunidade do art. 150, inciso VI, letras "b" e "c", da Constituição Federal, inclusive no que concerne a receitas de aluguel.*

*Prosseguindo na defesa, a impugnante questionou cada uma das verbas incluídas na base de cálculo da Cofins. Em relação às verbas de bilheteria, disse que são valores cobrados dos visitantes, destinando-se à manutenção de seu funcionamento e ao financiamento de exposições permanentes e temporárias.*

*As taxas de empréstimos de obras de arte são ingressos decorrentes da cessão temporária de peças de seu acervo a outras organizações congêneres. Trata-se, pois, de procedimento usual entre museus e instituições artísticas. As receitas com escola se originam de cursos oferecidos pela impugnante sobre temas ligados a artes. O valor arrecadado remunera os profissionais que ministram as aulas. Já as receitas de venda de mercadorias decorrem da comercialização de boletins, revistas, catálogos e livros, de cunho cultural ou artístico, em stands mantidos nas dependências da impugnante.*

*Por último, quanto às receitas oriundas da cessão de uso do restaurante, afirmou que o propósito de manter o restaurante era atrair maior número de frequentadores às dependências do museu. Porém, como se trata de atividade não vinculada a seu objeto, a administração foi cedida a terceiro, que remunera a impugnante pelo uso do espaço. A receita assim obtida qualifica-se como ingresso destinado ao fundo social.*

*No que concerne às receitas de ensino, disse que, de acordo com o art. 10, inciso XIV, da Lei nº 10.833, tais ingressos permanecem sujeitos ao regime de incidência cumulativa da Cofins.*

*Por último, na hipótese de ser mantida a tributação no regime não cumulativo, pleiteou a impugnante que lhe fosse concedido o saldo credor de Cofins, acumulado, desde a introdução da sistemática não cumulativa, o que não foi observado pela Fiscalização, que se limitou a verificar os créditos passíveis de apropriação a partir do mês em que efetuou o lançamento de ofício.*

*Com esses fundamentos, pediu que fosse cancelada integralmente a autuação.*

A DRJ julgou improcedente a impugnação nos termos da ementa abaixo:

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

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008*

*COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE*

*PAGAMENTO. DECADÊNCIA. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE. O prazo decadencial para constituição de crédito tributário sujeito a lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*COFINS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. TRIBUTABILIDADE. Estão sujeitas à incidência da Cofins as receitas de caráter contraprestacional, auferidas por entidades sem fins lucrativos, a despeito da isenção, pois esta se limita a doações, subvenções e ajudas.*

*COFINS NÃO CUMULATIVA. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CURSOS LIVRES. APLICABILIDADE. Permanecem sujeitas à COFINS cumulativa as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior, nelas não se enquadrando as receitas oriundas de cursos livres, não sujeitos à disciplina e regulamentação do Poder Público.*

*COFINS NÃO CUMULATIVA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO DE CRÉDITO DE PERÍODOS ANTERIORES. EFETIVA APURAÇÃO DO DÉBITO. REQUISITO ESSENCIAL. No lançamento de ofício de Cofins não cumulativa, o desconto do saldo credor transferido de períodos anteriores tem como requisito essencial a efetiva apuração do débito dos mesmos períodos.*

Cientificada da decisão recorrida em 29.01.2015 (fls. 398), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 27.02.2015 (fls. 399-420), reproduzindo, em síntese, os argumentos apresentadas em sede impugnatória.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Walker Araujo - Relator

### **I - Tempestividade**

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 08.02.2013 (fls.660) e protocolou Recurso Voluntário em 11.03.2013 (fls.662-672) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

## II - Prejudicial de Mérito: Decadência

A Recorrente alega que efetuou o recolhimento parcial do tributo, juntando, para comprovar suas alegações, cópia dos DARF'S de fls. 284-289, do período de agosto a novembro de 2005, código de receita 5952: "*RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJA PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS*", não obstante o período de agosto de 2005 esteja fora da autuação.

Em função disso, pede a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, para a exigência dos tributos relativos ao período de setembro, outubro e novembro de 2005, considerando que foi intimada do Auto de Infração em 01.12.2010.

Como se vê, o recolhimento noticiado pela Recorrente não se confunde com o tributo exigido neste processo que trata da COFINS não-cumulativa, código 5477, incidente sobre as receitas auferidas pelo contribuinte e, que não foram incluídas na base de cálculo da referida contribuição.

Com efeito, os pagamentos informados pela Recorrente se referem a retenção da fonte em razão da prestação de serviços por ela contratada e, em tese, não poderiam ser consideradas como pagamento da COFINS para fins de incidência do artigo 150, §4º, do CTN, conforme pleiteou o contribuinte.

Entretanto, nos termos da orientação prevista na IN SRF 459, de 2004, as retenções sofridas serão consideradas como antecipação de pagamento, ensejando, assim, a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, senão vejamos:

*Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.*

...

### *Tratamento dos Valores Retidos*

*Art. 7º Os valores retidos na forma do art. 2º serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições. (grifos não originais)*

*§ 1º Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.*

*§ 2º O valor a ser deduzido, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor bruto do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.*

Por sua vez, a Lei nº 11.727, de 2008, em seu artigo 5º, dispôs:

*Art. 5º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Regulamento) (grifos não originais)*

*§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput deste artigo quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.*

*§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º deste artigo, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.*

*§ 3º A partir da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.*

É de se ver que as disposições da IN SRF nº 459, de 2004 e do 5º da Lei nº 11.727, de 2008, conferem à retenção a natureza de pagamento antecipado, devendo ser deduzida no mês de apuração, após os descontos dos créditos da não-cumulatividade, ou restituída/compensada.

Neste sentido:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*EXERCÍCIO: 1997*

*IRPF. DECADÊNCIA. O imposto de renda da pessoa física, no ano-calendário 1996, é tributo sujeito ao regime denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que no caso ocorreu em 31 de dezembro de 1996.*

*Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência e o crédito tributário é extinto. Retificação de declaração.inadmissível a retificação da declaração de ajuste anual para pleitear restituição após o prazo decadencial de restituição. Restituição.*

*Decadência. O direito de pleitear a restituição do imposto de renda pessoa física extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado. Equipara-se ao pagamento antecipado a retenção do imposto na fonte. (Acórdão nº 280200.268)*

\*\*\*

*ASSUNTO: DCOMP DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.*

*ANOS-CALENDÁRIO: 1998, 1999 E 2002*

*EMENTA: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PROVA DOS VALORES RETIDOS NA FONTE. FISCALIZAÇÃO QUANTO AO OFERECIMENTO DOS RENDIMENTOS À TRIBUTAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL QUE TEM INÍCIO NA DATA DO FATO GERADOR. Apresentado o pedido de compensação, a fazenda*

*nacional tem 05 (cinco) anos para homologar, sob pena de homologação tácita. Este prazo, contudo, não desloca o início do prazo decadencial que, nos casos em que há pagamento, aqui compreendido, entre outros, o IRRF e as estimativas mensais, tem como marco inicial a data do fato gerador. No procedimento de compensação, para extinguir débito com crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ decorrente de retenções de imposto de renda retido na fonte ou recolhimento de estimativas em valor superior ao imposto apurado, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de verificar, a qualquer tempo, a efetividade das retenções ou do recolhimento das estimativas que contribuem na formação do saldo negativo do irpj. Confirmada a existência do IRRF ou do recolhimento das estimativas, decorridos mais de cinco anos do fato gerador, não pode a autoridade fiscal glosar estes valores sob o fundamento de que os rendimentos que geraram o IRRF não foram oferecidos à tributação. tal procedimento implicaria, por meios transversos, contornar o transcurso do prazo decadencial para rever a apuração do lucro real do contribuinte. (Acórdão nº140200.601)*

Assim, ao sofrer o ônus da retenção, a contribuinte antecipa parte do que seria devido. Aliás, o objetivo da retenção é justamente garantir aos cofres públicos parte do pagamento que deveria ser antecipado pelo contribuinte, atribuindo a terceiro a obrigação de fazê-lo, além de possibilitar a verificação da receita auferida pela Administração Fazendária.

Nestes termos, conclui-se pelo reconhecimento da decadência relativa aos períodos de setembro, outubro e novembro de 2005.

### III - Mérito

Nos termos do relatório de fls. 153-159, a fiscalização com fulcro nos artigos 15, da Lei nº 9.532/97<sup>2</sup>, inciso X, do artigo 14<sup>3</sup>, e inciso IV, do artigo 13<sup>4</sup>, da MP nº 2.158-35/2001 e, §2º, do artigo 47<sup>5</sup>, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, concluiu que parte das receitas auferidas pela Recorrente devem ser tributadas pela COFINS com base nos seguintes argumentos:

---

<sup>2</sup> 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)

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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:

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;

<sup>5</sup> 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.

O contribuinte em questão por ser uma associação cultural sem fins lucrativos é isento da COFINS em relação as receitas derivadas de suas atividades próprias caracterizadas pelas doações, subvenções e outras formas de ajudas. No entanto apresenta várias receitas provenientes de atividades não próprias como, por exemplo, as provenientes da cessão de uso do restaurante, de vendas e de bilheteria, todas com natureza contraprestacional e sobre as quais incidem o COFINS não cumulativo.

(...)

Tendo em vista o não atendimento da intimação acima descrita, esta fiscalização efetuou o levantamento dos valores de receita decorrentes de atividades não próprias do contribuinte através da escrituração contábil apresentada. Foram verificadas as contas contábeis abaixo listadas, e no anexo 2 são apresentados, mensalmente, os valores de receita verificados. Observamos a existência de receitas financeiras, porém como estas apresentam alíquota zero no período verificado, não foram considerados nos levantamentos efetuados.

Em resumo, a fiscalização, aplicando ao caso a orientação da IN 247/02, entendeu que por ser a Recorrente uma associação cultural sem fins lucrativos, a isenção prevista no inciso X, do artigo 14, da MP nº 2.158-35/2001, estaria limitada às contribuições, doações, subvenções e outras formas de ajuda, sendo que as demais receitas, por terem natureza contraprestacional, deveriam sofrer a incidência da COFINS, posto que fora do conceito de atividade própria.

Ou seja, a IN 247/02, excluiu do conceito de receita própria as receitas de natureza contraprestacional que, no presente caso dizem respeito aos seguintes lançamentos :

<b>Código da conta contábil</b>	<b>Descrição</b>
31104	RECEITA DE BILHETERIA
311040004	Acervo/Outras Exposições
310040005	Exposição Darwin
310040014	Exposição Degas
31106	RECEITAS DIVERSAS
311060003	Cessão de Uso do Restaurante
311060002	Receita Loja
311060015	Gratuidade (catálogo/livros)
311060005	Recuperação de despesas
311060016	Outras Receitas Operacionais
311060001	Receita com Escola
311060014	Taxa Empréstimo Obra de Arte
311060009	Empréstimo Cromos/Reproduções
311060013	Concertos
311060011	Receitas eventuais
311060007	Projeto Violão
31110	VENDAS LOJA
31110002	Venda Mercadoria em Consignação
3110001	Vendas Mercadorias

Em relação a isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.15835/ 2001), incidente sobre as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e da ilegalidade da restrição prevista na



IN nº 247/2002 da Secretaria da Receita Federal, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do recurso especial nº 1353111 / RS, pela sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, então vigente), já se pronunciou no sentido de que (i) a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), se aplicam as receitas auferidas pelas instituições de ensino sem fins lucrativos decorrentes de "atividades próprias da entidade"; (ii) é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão, a saber:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.15835/ 2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.*

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

*2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.*

*3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.*

*4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ª TO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ª TO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-*

001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ª TO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. *Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997".*

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

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

No presente caso, as receitas aqui tratadas, ao contrário da decisão proferida pelo STJ, não se restringem apenas as mensalidades pagas por alunos, mais também dizem respeito aquelas derivadas de venda de mercadorias e serviços outros não vinculados à educação. No entanto, em pese a referida decisão tratar apenas de uma espécie de receita, fato é que o Superior Tribunal de Justiça afastou a restrição da IN 247/02 em relação ao conceito de receita própria, cujo conclusão do relator do voto transcrevo:

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão "atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13", contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.

Reforça essa compreensão o fato de que com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98 pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, a vingar o entendimento restritivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, restaria totalmente inócuo o art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), já que estaria concedendo isenção para algo que já estaria fora do campo de incidência da COFINS por força do RE 585.235 RG-QO.

Aplico, assim, a decisão do STJ para afastar a restrição imposta pela fiscalização com base na orientação prevista no §2º, do artigo 47, da IN 247/02.

Não subsistindo a restrição imposta pela fiscalização, cumpre analisar se as receitas sob análise são decorrentes de atividade própria da Recorrente para o fim de aplicar a isenção prevista no artigo 14, inciso X, da MP 2.158-35/2001.

Pois bem.

Segundo a Recorrente as receitas incluídas de ofício na base de cálculo pela fiscalização estão relacionados à sua atividade institucional e, por esse motivo não devem sofrer incidência da COFINS, cujos argumentos, em síntese, se reproduzem abaixo:

a) "Bilheteria" e subcontas "acervo/outras exposições", "exposição Darwin", "exposição Degas", "bilheteria-Projeto Violão e "bilheteria-concertos" - o que configura a atividade primária do Recorrente e visa, inequivocamente, o atendimento de sua finalidade institucional de divulgar e incentivar a cultura;

b) "Taxa empréstimo de obra de arte" e "empréstimo cromo/reproduções": Dentre as atividades inseridas no Estatuto do Recorrente como medias necessárias ao incentivo e à divulgação das artes há a previsão de "intercâmbio com organizações congêneres do país e do estrangeiro" (item "h" do "caput" do art. 2º). Nessa medida, o Recorrente, seguindo a prática comum dos museus do Brasil e do exterior, cobra uma quantia por ceder temporariamente obras de seu acervo para serem expostas em outros museus e associações artísticas, sendo a receita derivada da locação do seu material artístico e cultural destinada ao seu fundo social (art.6º, "caput", do Estatuto) - também se subsumindo às atividades relacionadas à finalidade do Recorrente;

c) "Receita com escola": O Recorrente, no exercício da sua função estatutária de promoção cultural, pode "oferecer cursos que versem sobre assuntos relacionados, direta ou indiretamente a artes e que inclusive permitam ao público em geral um melhor conhecimento do acervo do MASP (item "b" do "caput" do art.2º) - esta, exatamente, a hipótese de que cuida o repetitivo acima reproduzido e, portanto, inequivocamente a salvo da incidência da COFINS;

d) "Receita loja", "venda de mercadorias", "venda de mercadorias em consignação" e "cessão de uso do restaurante": são receitas vinculadas à comercialização de material com cunho cultural e/ou artístico, produzidos e comercializados em atendimento à finalidade da instituição e receitas que são diretamente aplicadas nas finalidades institucionais do Recorrente, motivo pelo qual também estão abrangidas pela isenção, conforme julgado do STJ.

Do Estatuto Social da Recorrente carreado às fls. 272-280, extrai-se dos artigos 2º e 6º as atividades por ele desenvolvidas, saber:

ARTIGO 2º - O MASP tem por finalidade incentivar, divulgar e amparar, por todos os meios ao seu alcance, as artes de um modo geral e, em especial, as artes plásticas, visando ao desenvolvimento e ao aprimoramento cultural do povo brasileiro. Para esse fim, deverá: a) manter pinacoteca, biblioteca, fototeca, filmoteca, videoteca, discoteca; b) oferecer cursos que versem sobre assuntos relacionados, direta ou indiretamente a artes e que inclusive permitam ao público em geral um melhor conhecimento do acervo do MASP; de instituir bolsas de estudo; d) promover exposições de trabalhos de artistas nacionais e estrangeiros; e) promover conferências, congressos e visitas de personalidades de renome no campo das artes; fl patrocinar trabalhos de pesquisa científica relacionados com o objetivo social; g) promover exposições de filmes e concertos musicais de interesse artístico e cultural; h) manter intercâmbio com organizações congêneres do país e do estrangeiro; i)

publicar, boletins, revistas, catálogos e livros; j) páginas de internet (websites), stands ou estabelecimentos afins, internos ou externos, para a distribuição, a título gratuito ou oneroso, de material artístico, reproduções, gravuras, esculturas e outros materiais de cunho cultural, com a finalidade de divulgação e promoção das diversas atividades do MASP, bem como para arrecadação de fundos para a consecução dos objetivos sociais.

ARTIGO 6º - O fundo social é constituído de doações já efetuadas, das que venham a ser feitas e, ainda, das contribuições, subvenções e dos auxílios concedidos pelos poderes públicos, por particulares e pelos associados, e das receitas provenientes de cobrança de ingressos, de projetos e manifestações artísticas sob o patrocínio de terceiros, da venda de livros, catálogos e publicações em geral, da prestação de serviços de restauro e, ainda, das receitas decorrentes da distribuição de materiais artísticos ou culturais e derivadas de locações e de aplicações financeiras ou valores mobiliários.

Do cotejo entre as atividades sociais desenvolvidas pela Recorrente e as receitas sob análise, entendo que o lançamento fiscal não deve subsistir, posto que referidas receitas são decorrentes de atividades próprias da pessoa jurídica constituída sem fins lucrativos, nos termos de seu estatuto social e, em consonância com seus objetivos sociais, sendo aplicável ao caso a norma de isenção prevista no artigo 14, inciso X, da MP 2.158-35/2001.

Com efeito, o demonstrativo abaixo confirma, no entendimento deste relator, que as receitas são decorrentes de atividades próprias da Recorrente, estando sobre o manto da referida norma, senão vejamos:

Receitas	Estatuto Social
"Bilheteria" e subcontas "acervo/outras exposições", "exposição Darwin", "exposição Degas", "bilheteria-Projeto Violão e "bilheteria-concertos	ARTIGO 2º - d) promover exposições de trabalhos de artistas nacionais e estrangeiros; e) promover conferências, congressos e visitas de personalidades de renome no campo das artes; f) g) promover exibções de filmes e concertos musicais de interesse artístico e cultural;
"Taxa empréstimo de obra de arte" e "empréstimo cromo/reproduções"	ARTIGO 6º - <b>O fundo social é constituído</b> de doações já efetuadas, das que venham a ser feitas e, ainda, das contribuições, subvenções e dos auxílios concedidos pelos poderes públicos, por particulares e pelos associados, e <b>das receitas provenientes de cobrança de ingressos, de projetos e manifestações artísticas sob o patrocínio de terceiros, da venda de livros, catálogos e publicações em geral, da prestação de serviços de restauro e, ainda, das receitas decorrentes da distribuição de materiais artísticos ou culturais e derivadas de locações</b> e de aplicações financeiras ou valores mobiliários.
"Receita com escola"	ARTIGO 2º - O MASP tem por finalidade incentivar, divulgar e amparar, por todos os meios ao seu alcance, as artes de um modo geral e, em especial, as artes plásticas, visando ao desenvolvimento e ao aprimoramento cultural do povo brasileiro. Para esse fim, deverá: a) manter pinacoteca, biblioteca, fototeca, filmoteca, videoteca, discoteca; b) <b>oferecer cursos que versem sobre assuntos relacionados, direta ou indiretamente a artes e que inclusive permitam ao público em geral um melhor conhecimento do acervo do MASP; de instituir bolsas de estudo; (ACRESCENTADO AO CASO DA DECISÃO DO STJ - RESP 1353111/RS)</b>

"Receita loja", "venda de mercadorias", "venda de mercadorias em consignação" e "cessão de uso do restaurante"	ARTIGO 6º - <b>0 fundo social é constituído</b> de doações <i>já</i> efetuadas, das que venham a ser feitas e, ainda, das contribuições, subvenções e dos auxílios concedidos pelos poderes públicos, por particulares e pelos associados, e <b>das receitas provenientes de</b> cobrança de ingressos, de projetos e manifestações artísticas sob o patrocínio de terceiros, <b>da venda de livros, catálogos e publicações em geral</b> , da prestação de serviços de restauro e, ainda, <b>das receitas decorrentes da distribuição de materiais artísticos ou culturais e derivadas de locações</b> e de aplicações financeiras ou valores mobiliários.
--	---

### III - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto Relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo