



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.004351/2008-36
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.378 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2019
Recorrente ASSOCIAÇÃO DO SENHOR JESUS
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 31/10/2005

TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ISENÇÃO. RESTRIÇÃO.
ATIVIDADES PRÓPRIAS.

Apenas as atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 da MP 2.158/2001-35 são alcançadas pela isenção de que trata do art. 14 da Medida Provisória. A prestação de serviços de veiculação de patrocínios e anúncios em canal de televisão e/ou revista pertencentes à entidade não se enquadra dentre suas atividades próprias, ainda que o receita reverta-se em seu benefício.

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI 9.718/98.
INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO. SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL - STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A decisão que considerou constitucional o caput do artigo 3º da Lei 9.718/98 e declarou a inconstitucionalidade de seu § 1º estabeleceu que apenas o faturamento mensal, representado pela receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, compreendendo, no caso das empresas com fins lucrativos, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, integram a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama (relatora), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão nº 3201-001.476, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/10/2005

COFINS. IMUNIDADE DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. NÃO ATENDIMENTO DAS CONDIÇÕES ARTIGOS 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991 E 14 DO CTN.

A imunidade de COFINS dos templos de qualquer culto está condicionada ao cumprimento dos requisitos dispostos na legislação infraconstitucional. Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar a constitucionalidade dos referidos condicionamentos. Aplicação da Súmula CARF n. 02.

COFINS. ISENÇÃO DOS ARTS. 13 C/C 14, INCISO X DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.518-35 DE 2001. RESTRIÇÕES PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PELO §2º, ART. 47, INSRF N. 247/2002 NÃO PREVISTAS NO TEXTO LEGAL.

O §2º, do art. 47, INSRF n. 247/2002 ao determinar o alcance do conceito de “receitas decorrentes de atividades próprias”, extrapolou norma isentiva, ao

Restringi-la apenas aos ingressos decorrentes de “aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores”.

As receitas oriundas de receitas oriundas de revendas de Bíblias, livros religiosos, CDs, DVDs, terços e demais produtos de cunho religioso católico são alcançadas pela isenção, pois se referem ao objetivo de difusão da religião cristã.

COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI 9.718/98

No RE 585235 QORG / MG, DJe 27112008, a questão foi julgada sob a sistemática de repercussão geral, sendo, portanto, de aplicação obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 62A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.”

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, que trouxe, entre outros, que:

- pela tese desenvolvida pela relatora e do ponto de vista do direito, cujas normas foram por ela expressamente consignadas no Acórdão (com ênfase para os artigos 13 c/c artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.518-35, de 2001), o provimento deveria ter sido integral;
- A Associação do Senhor Jesus detém desde algum tempo um canal de televisão denominado TV SÉCULO 21 e edita uma Revista Semanal, ficando evidente que aquilo que arrecada com veiculação de anúncios e patrocínio de terceiros compõem e somam-se à receita da sua ATIVIDADE PRÓPRIA, bem como os anúncios que constam de sua revista mensal;
- Nada disso desvirtua a sua atividade, o que leva a concluir que tudo isso compõe a receita do templo de qualquer culto, vez que tudo que se produz de receita é revertido na sua atividade de evangelização e outras ações visando o bem dos cidadãos e das famílias brasileiras, sem distribuição de quaisquer parcelas de rédito ou de lucro para a sua diretoria;
- Está patente a interpretação divergente por parte do Acórdão que não observou o quanto determina o artigo 13 c/c artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.518-35, de 2001, que disciplina o conceito de receita de forma ampla, dentro do escopo a que se propõe cada entidade.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional

- Ao contrário do quanto salientado pela Recorrente, a análise dos arts. 13, III, c/c 14, inciso X, da MP nº 2.158-3/2001 não leva a outra interpretação senão a explicitada no acórdão recorrido e no §2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, qual seja a de que as receitas derivadas das atividades próprias das entidades isentas referem-se apenas às “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores com caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”, em razão do que não há que se vislumbrar qualquer vício de ilegalidade na referida IN;
- Não se pode conceber como “receitas próprias” aquelas decorrentes de contraprestação de serviços oferecidos. A decisão recorrida, portanto, além de negar aplicação ao § 2º do art. 47 da IN SRF 247/2002, busca dar interpretação extensiva aos arts. 13, III, c/c 14, X, da MP nº 2.158-35/2001 (editada inicialmente sob o nº 1.858/99), para abarcar na isenção da COFINS receitas da entidade autuada que nada têm de “próprias” da assistência social, contrariando, dessa forma, a diretriz do art. 111, II, do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos dispostos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Quanto à lide trazida, para o desenvolvimento de meu entendimento, é de se insurgir que a MP 2.158-35/01, prevê a mencionada isenção para a Cofins em seu art. 13, inciso IV c/c art. 14, inciso X (Grifos meus):

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

[..]

I - templos de qualquer culto;

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

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

[...]

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

[...]”

É de se considerar ainda que, nos termos do art. 14, inciso X, da MP 2.158-35/01, ficam isentas da Cofins as receitas “relativas” às atividades próprias dos templos de qualquer culto.

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

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

[...]

II- São isentas da COFINS em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

[...]

§2º. Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas

decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”

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

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

Eis que tais entidades possuem um propósito social importante, preservar a valores morais e éticos através da evangelização.

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

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

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

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

- Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para a entidade, deve-se lhe impor o dever de aplicar os rendimentos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sob **esta leitura**, abstrai-se completamente **da procedência** da receita para focalizar tão-somente **a sua aplicação** que, de acordo com o STF, há de ser na perseguição dos objetivos estatutários da entidade.

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

“Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

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

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

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

“EMENTA

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

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamentos 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 nº 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

[...]

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

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

ACÓRDÃO

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

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

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

Brasília (DF), 23 de setembro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator"

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

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

Ante todo o exposto, conheço os motivos do sujeito passivo, uma vez entender que tais atividades encontram respaldo em suas finalidades essenciais – ora, não vejo necessidade que o sujeito passivo exaurisse, de forma clausulada, todas as formas pelas quais

devesse o ente desenvolver suas atividades de forma a atender seus fins gerais, desde que não atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, desta forma, finalisticamente, buscando o lucro.

Pode até resultar em lucro determinada operação, mas este não é seu fim, e, caso haja lucro, este não pode ser distribuído, devendo ser aplicado em suas atividades instituídas com a entidade.

Frise-se a inteligência da Súmula CARF 107:

“Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

9303-01.486, de 31/05/2011, 9303-001.869, de 06/03/2012, 3403-002.298, de 25/06/2013, 3301-002.011, de 21/08/2013, 3403-002.701, de 28/01/2014”

Sendo assim, revertidos para a atividade fim, entendo que as receitas oriundas de prestação de serviço de veiculação de patrocínio, anúncios na televisão e revista devem ser excluídas da Cofins. O que, por conseguinte, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Com a devida vênia, exponho a seguir minhas razões de divergência em relação a interpretação da matéria sugerida pela i. Relatora do processo.

Nos termos do art. 13 da MP 2.158/2001-35, os templos de qualquer culto, dentre outras entidades ali relacionadas, são isentos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins em relação às receitas oriundas de suas atividades próprias, conforme segue.

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:

I-tempos de qualquer culto;

II-partidos políticos;

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;

V-sindicatos, federações e confederações;

VI-serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII-conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII-fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX-condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e X-a Organização das Cooperativas Brasileiras-OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

(...)

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.**

(...)

Ao regulamentar as disposições legais acima, a Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa nº 247/2002, esclareceu quais as atividades próprias das entidades supracitadas estavam isentas da Contribuição, restringindo-as àquelas que não tivessem caráter contraprestacional. Observe-se.

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:
[...]

II- São isentas da COFINS em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

[...]

§ 2º. **Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.** (grifos acrescidos)

Especificamente em relação às instituições de educação, indicadas no inciso III do art. 13 da MP 2.158/2001-35, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou a súmula nº 107, rechaçando a restrição imposta pela Instrução Normativa nº 247/2002. Segue o texto.

Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277, de 07/06/2018](#), DOU de [08/06/2018](#)).

Na mesma direção trilhou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em decisão proferida em regime de recursos repetitivos.

ISENÇÃO DA COFINS SOBRE AS RECEITAS AUFERIDAS A TÍTULO DE MENSALIDADES PAGAS POR ALUNOS ÀS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS (Tema Repetitivo: [624](#))

EMENTA

[...]

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

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

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

[...]

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

7. [...] . Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1353111 RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em [23/09/2015](#), DJe [18/12/2015](#))

Ainda que a jurisprudência acima transcrita esteja associada única e exclusivamente às mensalidades escolares pagas pelos alunos de instituições de ensino, ela oferece uma importante orientação para decisão do caso concreto, já que a normatização proposta pela Secretaria da Receita Federal parece não ter sido bem recebida nem pela jurisprudência administrativa nem judicial.

Nestes termos, parece-me que o que se tem de mais concreto e seguro para solução do vertente litígio é o disposto no inciso X do art. 14 da MP 2.158/2001-35, que estabelece, de forma clara e objetiva, o requisito para concessão da isenção da Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, qual seja: o de que as receitas das entidades relacionadas no art. 13, dentre elas os templos, sejam decorrentes de suas **atividades próprias**.

Passamos, então, ao dispositivo do acórdão recorrido. Decidiu-se que

Em face do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para excluir da isenção as receitas oriundas à prestação de serviços de veiculação de patrocínios, anúncios na televisão e revista.

A decisão tomada na instância recorrida estabelece, *de per si*, os limites da lide. Trata-se de decidir se os serviços de veiculação de patrocínios e anúncios no canal de televisão - TV Século 21 e na Revista Brasil Cristão, ambos veículos de comunicação pertencentes à Associação do Senhor Jesus, podem ou não ser enquadrados como sendo atividades próprias do templo. A decisão recorrida considerou que não podem, pois, segundo o entendimento que prevaleceu, ao contrário das demais receitas para as quais reconheceu-se o direito à isenção (venda de CDs, bíblias etc), não são voltadas à difusão da religião, que seria uma das finalidades precípuas da entidade.

Em sede de recurso especial, a entidade não ataca diretamente essa questão. Em lugar disso, argumenta que essas receitas acabam revertendo para consecução de suas atividades próprias. Além do mais, que não distribui lucro, cumprindo, assim, as condições estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

De fato, as condições a que o contribuinte faz referência estão definidas no art. 14 do Código, nos seguintes termos.

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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

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

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

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

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Contudo, tais condições são exigências de caráter geral, impostas aos entes federativos, restringindo o poder que detém de instituir qualquer espécie de tributo. Não é disso que se trata no caso concreto. Aqui, decide-se com base em uma condição específica, relacionada exclusivamente à isenção da Cofins, que está restrita às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 da MP 2.158, sem prejuízo, é claro, das exigências definidas em caráter geral pelo Código Tributário Nacional.

Portanto, no particular, os argumentos expendidos em sede de recurso especial e a possível demonstração de que condizem com a realidade fática observada nas ações praticadas pelo Templo em nada favorecem a recorrente.

Desta forma, como já se disse, a decisão que será tomada na vertente lide depende apenas que se determine se os serviços de veiculação de patrocínios e anúncios no canal de televisão - TV Século 21 e na Revista Brasil Cristão podem ou não ser enquadrados dentro das atividades próprias da Associação do Senhor Jesus.

O Estatuto da entidade (e-folhas 73) dispõe que

Art. 1º - A Associação do Senhor Jesus é uma associação civil de Direito Privado, sem fins econômicos, de natureza católica, comunitária, beneficente e filantrópica, dedicada a obras de promoção humana e social, educacional e cultural, assistência social ao povo através de todos os meios de comunicação, passa a reger-se pelo presente Estatuto, observada a lei civil, com sede no município de Valinhos, na Rua João Previtale, nº 1.834, bairro Jardim Alto da Colina, Estado de São Paulo e filial no município de Campinas, na Rua Padre Vieira, nº 103, bairro Bosque, Estado de São Paulo.

Art. 2º - O Estatuto Social Original da Associação do Senhor Jesus, instituída em 1981, foi registrado no Cartório Privativo do Registro das Pessoas Jurídicas da Comarca de , Campinas, no Livro A, n. 08, sob n. 2740 em 29/04/1982; registrada no Conselho Nacional de Serviço Social (ÇNSS) do Ministério da Ação Social (Proc. 28996020185/94-12), declarada de Utilidade Pública Federal pelo Decreto de 25 de Outubro de 1999; ' Utilidade Pública Estadual através da Lei 6.512 de 26/10/1989; ' Utilidade Pública Municipal de Campinas pela Lei 5.481 de 11/10/1984 inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda sob n. 51.909.786/0001-03 e inscrita no Cadastro de Exportador e Importador sob n. 2.0052/40.00743.

. Art. 3º - A Associação do Senhor Jesus tem por fim e objetivo dedicar-se a:

- a) Obras de promoção humana e social, educacional e cultural, **assistência social**;
- b) Cursos à distância ou não de especializações, de alfabetização, de educação moral, cívica e religiosa, em favor de pessoas;
- c) Organização de cursos e palestras para recuperação de alcoólatras e dependente de drogas, podendo para tanto produzir, distribuir, gravar, laboratorial, duplicar, vender, importar e exportar;
- d) Criar livrarias;
- e) Editoração e vendas de livros;
- f) Gravação de programas de rádio e televisão assim como quaisquer outras formas de mídias existentes ou que venham a ser criadas;
- g) Afiliar-se a outras organizações de caráter cultural, científico, filantrópico e social que, a critério de seu Presidente venha colaborar para o desenvolvimento de suas finalidades.

Art 4º - Dentre as finalidades e objetivos da Associação do Senhor Jesus tem-se como precípuos o desenvolvimento e a difusão do ensino religioso à cultura do, cívico, ético, moral, filantrópico e a promoção de ações beneficentes e assistenciais.

Como não poderia deixar de ser, por óbvio, as disposições estatutárias da entidade não fazem qualquer menção a serviços de veiculação de patrocínios e anúncios no canal de televisão - TV Século 21 e na Revista Brasil Cristão. E, de fato, chega ser uma demasia atestar esse fato com base no que dispõe o estatuto da entidade, pois não haveria como cogitar que uma entidade beneficente e filantrópica tivesse sido constituída com uma finalidade essencialmente empresarial.

Portanto, por tudo o que até aqui foi exposto, parece-me que não possa remanescer quaisquer dúvidas acerca do tema. Os serviços de veiculação de patrocínios e anúncios no canal de televisão - TV Século 21 e na Revista Brasil Cristão não fazem parte das atividades próprias do Templo.

Resolvido isto, resta analisar ainda os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal em relação ao alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98. Isto porque, conforme preceitua o art. 10 da Lei 10.833/03, as entidades imunes a impostos estão fora do sistema não cumulativo de apuração das Contribuições. Observe-se.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1ª a 8ª: (Produção de efeito)

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

(...)

Como é de amplo, nos termos da decisão tomada nos autos do Resp nº 585.235, em regime de repercussão geral, somente as receitas empresárias constituem faturamento da pessoa jurídica.

RE 585235 QO-RG / MG - MINAS GERAIS

REPERCUSSÃO GERAL NA QUESTÃO DE ORDEM NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 10/09/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

110 - Ampliação da base de cálculo da COFINS.

Tese

É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98.

Na decisão do RE, o Relator do processo, Ministro Cezar Peluso esclarece que

O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (...) (grifos acrescidos)

Depreende-se da decisão tomada no Resp nº 585.235, que a tributação alcança apenas a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, compreendendo, no caso das empresas com fins lucrativos, a soma das receitas

oriundas do exercício das atividades empresariais. No que diz respeito às receitas *sub examine*, não me parece haver dúvidas de que serviços de veiculação de patrocínios e anúncios no canal de televisão - TV Século 21 e na Revista Brasil Cristão enquadram-se no conceito de receitas de prestação de serviços, são atividades de cunho empresarial e, por conseguinte, estão sujeitas à incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Com base nos fundamentos expendidos, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal