

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.668.390 - SP (2017/0093102-1)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) -
SP199031
HENRIQUE COUTINHO DE SOUZA - SP257391
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS PARA GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. RESTRIÇÃO INDEVIDA DO ART. 47, II, E, § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. MODULAÇÃO PELO RESP REPETITIVO N. 1.353.111/RS. VERBA DE PATROCÍNIO. ATIVIDADE PRÓPRIA. NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS.

I - O feito decorre de ação ajuizada pela recorrente, associação de direito privado, que presta atividades sem fins lucrativos, visando à isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades próprias, abrangendo cursos, palestras, conferências, bem como as verbas de patrocínio destinadas a custear a realização de cursos.

II - Julgada improcedente a ação, sobreveio apelação e julgamento pelo reconhecimento da isenção sobre as atividades típicas da instituição, conforme o estatuto social, sendo, todavia, mantida a incidência do tributo sobre a verba de patrocínio.

III - No julgamento do REsp n. 1.353.111/RS, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, assentou-se que o art. 47, § 2º, da IN SRF n. 247/2002, ao impor uma vedação geral à isenção sobre receitas de caráter contraprestacional, na hipótese versada naqueles autos, ou seja, o pagamento de mensalidades, extrapolou a previsão contida no art. 14, X, da MPV n. 2.158-35/2001, visto que o referido dispositivo evidencia que estão isentas de COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades listadas no art. 13 daquele diploma legal, ou seja, entidade educacional, sem fins lucrativos.

IV - Naquele mesmo julgado, observou-se que "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".

Superior Tribunal de Justiça

V - As verbas de patrocínio, mesmo aquelas recebidas para sofrer rateio com outras entidades, são isentas da COFINS, desde que efetivamente destinadas ao cumprimento dos objetivos sociais do recorrente, ou seja, eventos educacionais.

VI – Condenação da recorrida ao pagamento de honorários advocatícios equivalentes a 10% sobre o valor da causa, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/1973.

VII - Recurso especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Francisco Falcão, realinhando o voto anterior para dar parcial provimento ao recurso especial, a Turma, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Asssueete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins. Brasília (DF), 13 de setembro de 2022(Data do Julgamento)

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1668390 - SP (2017/0093102-1)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) -
SP199031
HENRIQUE COUTINHO DE SOUZA - SP257391
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS PARA GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. RESTRIÇÃO INDEVIDA DO ART. 47, II, E, § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. MODULAÇÃO PELO RESP REPETITIVO N. 1.353.111/RS. VERBA DE PATROCÍNIO. ATIVIDADE PRÓPRIA. NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS.

I - O feito decorre de ação ajuizada pela recorrente, associação de direito privado, que presta atividades sem fins lucrativos, visando à isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades próprias, abrangendo cursos, palestras, conferências, bem como as verbas de patrocínio destinadas a custear a realização de cursos.

II - Julgada improcedente a ação, sobreveio apelação e julgamento pelo reconhecimento da isenção sobre as atividades típicas da instituição, conforme o estatuto social, sendo, todavia, mantida a incidência do tributo sobre a verba de patrocínio.

III - No julgamento do REsp n. 1.353.111/RS, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, assentou-se que o art. 47, § 2º, da IN SRF n. 247/2002, ao impor uma vedação geral à isenção sobre receitas de caráter contraprestacional, na hipótese versada naqueles autos, ou seja, o pagamento de mensalidades, extrapolou a previsão contida no art. 14, X, da MPV n. 2.158-35/2001, visto que o referido dispositivo evidencia que estão isentas de COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades listadas no art. 13 daquele diploma legal, ou seja, entidade educacional, sem

fins lucrativos.

IV - Naquele mesmo julgado, observou-se que "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".

V - As verbas de patrocínio, mesmo aquelas recebidas para sofrer rateio com outras entidades, são isentas da COFINS, desde que efetivamente destinadas ao cumprimento dos objetivos sociais do recorrente, ou seja, eventos educacionais.

VI – Condenação da recorrida ao pagamento de honorários advocatícios equivalentes a 10% sobre o valor da causa, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/1973.

VII - Recurso especial parcialmente provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, com fundamento no art. 105, III, *a* e *c*, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, pelo qual foi reconhecida a isenção à COFINS quanto à remuneração pela realização de cursos institucionais, conferências, palestras e atividades correlatas de cunho educacional, sendo excluídas do âmbito da isenção as verbas de patrocínio.

O feito decorre de ação ajuizada pelo recorrente, associação civil sem fins lucrativos, que tem por objetivo o ensino, a pesquisa e o aperfeiçoamento do direito tributário por meio da divulgação de bibliografia, legislação e jurisprudência mediante a publicação de trabalhos e da realização de conferência e cursos de direito tributário. Em virtude da sua condição de associação sem fins lucrativos, o recorrente defende que faz jus ao benefício fiscal concedido pelo art. 14, X, da MP n. 2.158-35/2001.

O ajuizamento da ação teve como causa de pedir o fato de a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa SRF n. 247/2002, restringir a

isenção às receitas das atividades próprias das associações sem fins lucrativos apenas àquelas decorrentes de "contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, excluindo aquelas de caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

Defende o recorrente que a restrição contida no art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 não possui amparo legal.

No que diz respeito à incidência da COFINS sobre os ingressos oriundos de patrocínio para a realização dos mencionados eventos, ainda que frutos de rateio, quando realizados os eventos em parceria com outras entidades semelhantes, o recorrente defende a inexistência de relação jurídico-tributária, sob a alegação de que os valores não representam receita na sua acepção técnica, estando fora do campo de incidência ou, no mínimo, por se enquadrarem na norma de isenção prevista na medida provisória.

No Juízo de primeiro grau, o pedido foi julgado improcedente, sendo confirmado o entendimento do fisco consubstanciado no art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002, oportunidade em que foi reconhecida a legalidade da incidência da COFINS sobre as verbas discutidas, inclusive sobre as verbas de patrocínio.

No Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o recurso de apelação interposto teve seu provimento negado, sendo reconhecido o caráter contraprestacional das receitas auferidas em virtude dos valores cobrados do público participante dos cursos, palestras e correlatos e a legalidade da restrição da isenção imposta pelo art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002. As verbas de patrocínio igualmente foram consideradas receitas de caráter contraprestacional, de modo que o pedido de reconhecimento de não incidência foi rechaçado.

O recorrente opôs embargos de declaração alegando a existência de contradição no r. acórdão, uma vez que um dos desembargadores participantes do julgamento mencionou, em seu voto-vista, a arguição de inconstitucionalidade julgada procedente por aquele Tribunal para declarar a inconstitucionalidade do art. 14, X, da MP n. 2.158-35/2001, no que tange às entidades de assistência social, frente ao art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Entretanto, acompanhou o voto do relator, sob a justificativa de que a matéria decidida na arguição seria distinta.

Para o recorrente, a contradição apontada consistiria no fato de que, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região teria reconhecido que as receitas das atividades próprias das entidades são aquelas provenientes do exercício das funções para as quais foi instituída, independentemente do caráter contraprestacional. Por outro lado, o voto-vista aponta conceito de receita de atividade própria diverso daquele adotado na arguição.

Os embargos de declaração foram rejeitados sob a justificativa de que a matéria versada na arguição de inconstitucionalidade seria diversa da que é objeto dos presentes autos. Para o recorrente, ainda que opostos os embargos de declaração, nenhum juízo de valor foi emitido acerca da delimitação da isenção prevista na Medida Provisória n. 2.158/2001, fixada no julgamento do Órgão Especial do Tribunal de origem.

No recurso especial interposto, o recorrente aponta como violado o art. 535 do CPC/1973, alegando, em síntese, a ocorrência de omissão pelo Tribunal *a quo* a respeito das questões apresentadas naquela instância. No mérito, indica como malferidos os arts. 13 e 14, X, da Medida Provisória n. 2.158/2001, os arts. 12 e 15 da Lei n. 9.532/1997, o art. 1º da Lei n. 10.833/03, bem como os arts. 97, VI, 100, 111 e 176 do Código Tributário Nacional. Por fim, para justificar a interposição do recurso com fundamento no art. 105, III, *c*, da Constituição Federal, indica acórdão paradigma proferido pelo Tribunal

Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa dispõe:

TRIBUTÁRIO. COFINS. ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

Os arts. 13 e 14, inciso X, da MP 2.158/2001 c/c o art. 15 da Lei 9.532/97 outorgaram isenção da COFINS relativamente às receitas de associações sem fins lucrativos oriundas das atividades próprias das entidades. Serviços atinentes ao cumprimento das finalidades estatutárias se inserem dentre as atividades próprias da entidade.

(AMS n. 2004.71.01.001055-3/RS, r Turma do TRF da 4ª Região, Rel. Des. Leandro Paulsen, DJ de 9.11.2005 - grifamos).

Ao analisar a admissibilidade do recurso especial, a Vice-Presidência do Tribunal *a quo* determinou o encaminhamento dos autos à Turma Julgadora para os fins previstos no art. 543-C, § 7º, II do Código de Processo Civil, em virtude do julgamento do Recurso Especial n. 1.353.111/RS.

O juízo de retratação foi exercido pela Turma Julgadora para afastar a incidência da COFINS sobre a remuneração pela realização de cursos institucionais, palestras, conferências e atividades correlatas de cunho educacional, na medida em que haveria intersecção entre os termos do acórdão proferido no julgamento do REsp n. 1.353.111/RS e os objetivos sociais da recorrente apenas quanto aos serviços relacionados às suas atividades próprias. Rejeitando o argumento de que as verbas de patrocínio estivessem relacionadas às atividades próprias do recorrente, o Tribunal de origem manteve o acórdão nessa parte, concluindo pela incidência da COFINS.

Desta feita, a apelação foi parcialmente provida, conforme a ementa abaixo transcrita:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 543-C, § 7º, II, CPC. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. COFINS. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 247/2002. PARADIGMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REMUNERAÇÃO PELA REALIZAÇÃO DE CURSOS INSTITUCIONAIS, PALESTRAS, CONFERÊNCIAS E ATIVIDADES CORRELATAS DE CUNHO EDUCACIONAL. ATIVIDADES PRÓPRIAS DA ENTIDADE.

1. O acórdão recorrido, proferido anteriormente pela Turma refletiu a interpretação e jurisprudência consolidadas ao tempo do respectivo julgamento, no sentido de ser hígido o artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF 247/2002, no que condiciona a isenção de PIS e COFINS de que trata o artigo 14, X da Medida Provisória 2.158-35/2001, à inexistência de caráter contraprestacional dos valores percebidos pelas instituições beneficiárias do favor fiscal (elencadas no artigo 13 do diploma).

2. O Superior Tribunal de Justiça, modulando a jurisprudência anterior (REsp 1.353.111), entendeu o dispositivo infralegal mencionado ofende o comando do inciso X do

artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, na medida em que exclui das "receitas relativas às atividades próprias" os valores percebidos pelas entidades educacionais em questão - em contrapartida, justamente, aos serviços educacionais prestados.

3. Só há intersecção entre os termos do acórdão paradigma e os objetivos sociais da autora na hipótese de valores auferidos a título de mensalidade por serviços de cunho educacional.

4. O precedente não considera receitas próprias da instituição de ensino aquelas que, independentemente de sua origem, são vertidas à realização de seus objetivos sociais, mas, sim, as decorrentes da prestação de serviços de cunho educacional. Do mesmo modo, o enunciado derivado do julgamento não declara a ilegalidade plena do artigo 47, §2º, da Instrução Normativa SRF 247/2002, mas apenas na extensão em que condiciona a isenção à inexistência de caráter contraprestacional dos valores recebidos por tais atividades. Ademais, o paradigma não firmou tese de cunho geral, como poderia, no sentido de que as receitas originadas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos (educacionais, culturais, ou científicas) qualificam-se à isenção prevista no artigo 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

5. Atentando-se que a devolução dos autos pela Vice-Presidência a esta Turma ocorreu, exclusivamente, para cotejo do acórdão prolatado face ao escopo do acórdão indicado como paradigma, é inviável que o juízo de retratação extrapole a matéria que assim resta submetida a exame. Desta forma, vez que, da amplitude dos objetivos sociais da autora, extrai-se a possibilidade de remuneração pela realização de cursos institucionais, palestras, conferências e atividades correlatas de cunho educacional, sendo possível qualificá-las como atividades próprias da entidade, a retratação, à luz da novel jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é pertinente apenas nesta extensão.

6. Nos limites da devolução estabelecida pela Vice-Presidência, cabe exercer juízo de retratação do acórdão anterior da Turma, para dar parcial provimento à apelação da autora e afastar a incidência da COFINS apenas sobre a remuneração pela realização de cursos institucionais, palestras, conferências e atividades correlatas de cunho educacional. Por consequência, a sucumbência processual passa a ser recíproca, devendo, portanto, cada parte arcar com a respectiva verba honorária, nos termos do artigo 21, do CPC/1973.

O recurso especial originalmente interposto foi admitido após o recorrente ratificá-lo e reiterar os seus termos.

Levado a julgamento pela Segunda Turma, proferi voto negando provimento ao recurso especial, por entender que as verbas de patrocínio não são consideradas como atividades próprias do recorrente, não estando listadas no seu estatuto social, conforme observado no acórdão recorrido, razão pela qual permaneceria hígida a incidência da COFINS sobre tais receitas.

O julgamento do recurso especial foi suspenso com o pedido de vista da Ministra Assusete Magalhães. Pautado novamente o feito, a ilustre Ministra proferiu voto-vista para dar **parcial provimento** ao recurso especial, reconhecendo, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, a isenção da COFINS com relação às receitas de patrocínio auferidas para a realização de cursos, palestras, conferências e

congêneres, seja individualmente, seja em parceria com terceiros.

Considerando os fundamentos lançados no respeitável voto-vista da Ministra Assusete Magalhães, pedi vista regimental dos autos.

É o relatório. Decido.

VOTO

Alinho-me aos fundamentos adotados pela Ministra Assusete Magalhães em seu respeitável voto-vista.

O recurso especial interposto, após a readequação promovida pelo Tribunal *a quo* em virtude do REsp n. 1.353.111/RS, para além da alegada violação do art. 535 do CPC, limita-se ao reconhecimento da não incidência ou da isenção da COFINS sobre as verbas auferidas a título de patrocínio para a realização dos eventos educacionais, ainda que sejam fruto de rateio, quando realizados os eventos em parceria com outras entidades semelhantes.

Inicialmente, quanto à alegada violação do art. 535 do CPC, da análise dos acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, constata-se que houve manifestação acerca da aplicação do entendimento firmado na arguição de inconstitucionalidade tanto no voto-vista de um dos desembargadores, quanto no acórdão proferido para julgamento dos embargos de declaração. Em ambas as hipóteses, foi ressaltado que as discussões eram diversas, de modo que não há que se falar em omissão no r. aresto recorrido.

Passo agora à análise do mérito do recurso especial.

O recorrente pretende afastar a cobrança de COFINS sobre as verbas de patrocínio por meio do reconhecimento da não incidência tributária por não

representarem receita na sua acepção técnica ou, no mínimo, por se enquadrarem na norma de isenção prevista na medida provisória.

O primeiro ponto a ser analisado é a incidência da COFINS sobre as verbas de patrocínio sob a ótica da alegação de inexistência de relação jurídico-tributária.

A Lei n. 10.833/03 prevê que a base de cálculo da COFINS compreende o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. De acordo com o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1976, a receita bruta compreende, dentre outros, as receitas advindas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica.

Como visto, a todo tempo o recorrente aduz que as verbas auferidas a título de patrocínio estão relacionadas ao objeto social da entidade, no intuito de justificar a isenção prevista na Medida Provisória Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Segundo o delineado nos autos, o recorrente recebe as verbas de patrocínio em virtude do seu objeto social, bem como para a sua concretização, situação que submete referida receita à incidência da COFINS, de acordo com a legislação vigente.

No que diz respeito à isenção, cabe-nos mencionar que, no julgamento do REsp n. 1.353.111/RS, foi explicitado, *in verbis*:

[...] 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 ingresso para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

Estava sob exame a incidência do referido tributo sobre as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino sem fins lucrativos, diante da previsão contida no

art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002, que definia como receitas de atividades próprias aquelas sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

No referido julgamento, assentou-se que o art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002, ao impor uma vedação geral à isenção sobre receitas de caráter contraprestacional, na hipótese versada naqueles autos, ou seja, o pagamento de mensalidades, extrapolou a previsão contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, visto que o referido dispositivo evidencia que estão isentas de COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades listadas no art. 13 daquele diploma, *in casu*, entidade educacional, sem fins lucrativos.

Foi observado no referido julgado repetitivo:

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.

(...)

No caso, estamos diante de uma entidade que 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.

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.

Na hipótese dos autos, no juízo de retratação, o Tribunal *a quo* aplicou o REsp n. 1.353.111/RS, reconhecendo a isenção das receitas, mesmo contraprestacionais, que se apresentam como atividades nucleares da entidade educacional, conforme o seu estatuto social, ou seja, cursos institucionais, palestras, conferências e atividades correlatas de cunho educacional. Por outro lado, ao considerar que as receitas de patrocínio não estão

previstas no estatuto social, a isenção foi afastada.

Entretanto, com razão a Ministra Assusete Magalhães ao afirmar que, não obstante as receitas de patrocínio não tenham sido examinadas especificamente no julgamento do REsp n. 1.353.111/RS, no presente caso, da forma como descritas nos autos, são alcançadas pela isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, na medida em que estão relacionadas à atividade social do recorrente. Isso porque em tese são direcionadas à realização dos eventos educacionais, ainda que sejam fruto de rateio, quando realizados os eventos em parceria com outras entidades semelhantes.

Após concluído o julgamento do REsp n. 1.353.111/RS, a própria Receita Federal do Brasil manifestou-se no sentido de a isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 alcançar verbas de patrocínio que sejam direcionadas à realização dos eventos relacionados aos objetivos sociais das associações civis preenchedoras das condições e requisitos do art. 15 da Lei n. 9.532/1997. O posicionamento consta na Solução de Consulta COSIT n. 320/2018, citada no r. voto-vista da Ministra Assusete Magalhães, e foi reiterado de forma semelhante e até mais abrangente por meio da Solução de Consulta COSIT n. 58/2021 que, em resumo, reconheceu a isenção sobre rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter contraprestacional, desde que aportados à consecução da finalidade precípua e pertinentes com as atividades descritas no respectivo ato institucional.

Registre-se que a discussão nos autos tem origem justamente no posicionamento mais restrito do Fisco acerca do alcance do benefício tributário, estabelecendo inicialmente que apenas as receitas decorrentes de atividades próprias que não tivessem caráter contraprestacional estariam isentas à COFINS. Atualmente, a

administração tributária, pautada no REsp n. 1.353.111/RS, interpreta e aplica a *ratio decidendi* do repetitivo, considerando isentas as receitas originadas de atividade própria direcionadas ao cumprimento dos objetivos sociais, entendimento com o qual me filio, especialmente no caso ora posto.

Por oportuno, cabe esclarecer que a isenção reconhecida em favor do recorrente, quanto às verbas de patrocínio recebidas para a realização dos eventos educacionais em parceria com outras entidades semelhantes, não alcança a parte atribuída aos parceiros. Aqui tratamos da isenção de COFINS pleiteada pelo recorrente sobre as verbas de patrocínio por se tratar de entidade que se adequa ao disposto no art. 15 da Lei n. 9.532/1997 e nos arts. 13 e 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001. Portanto, no contexto de eventos realizados em parceria nos quais são recebidas verbas de patrocínio, a isenção se restringe ao recorrente, salvo se as demais entidades envolvidas também façam jus ao benefício fiscal.

Outrossim, é pertinente mencionar que o simples recebimento de verbas intituladas como de patrocínio não faz com que os valores sejam isentos à COFINS. A isenção depende da efetiva destinação das verbas à consecução das atividades próprias da entidade, cabendo ao órgão de fiscalização tributária verificar e autuar quando necessário.

A ressalva é necessária para assegurar que o entendimento ora firmado não sirva como autorizador para que entidades associativas, fazendo uso indevido do benefício fiscal, passem a receber verbas como se de patrocínio fossem de forma indiscriminada, sem que sejam efetivamente destinadas à concretização do objeto social.

Ante o exposto, dou **parcial provimento** ao recurso especial para reconhecer, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, a isenção da COFINS em relação às receitas de patrocínio auferidas para a realização de cursos, palestras, conferências e congêneres, seja individualmente, seja em parceria com terceiros, bem

como para condenar a recorrida ao pagamento de honorários equivalentes a 10% sobre o valor da causa, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/1973.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.668.390 - SP (2017/0093102-1)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se, na origem, de Ação Declaratória ajuizada, em 24/06/2010 (antes do julgamento, pelo STJ, em 23/09/2015, do REsp repetitivo 1.353.111/RS), pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBDT em face da FAZENDA NACIONAL, objetivando "(a) seja declarado o seu direito à isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades próprias, nos exatos termos do art. 14, X da Medida Provisória n. 2158-35/01, abrangendo, destarte, também as receitas provenientes do desempenho de atividades de cunho contraprestacional, no regular desenvolvimento dos seus objetivos sociais, como aquelas advindas dos cursos, palestras, conferências e correlatos(...); (b) seja declarado seu direito à não incidência da COFINS sobre os ingressos que auferem relativos a verbas de patrocínio destinadas a custear a realização de cursos, palestras, conferências e congêneres, seja individualmente, sejam em parceria com terceiros (...); (c) sucessivamente, caso não seja acatado o pedido formulado no item (b) supra, em relação às verbas de patrocínio que auferem para a realização de cursos, palestras, conferências e congêneres, seja individualmente, sejam em parceria com terceiros, igualmente requer o Autor seja reconhecido seu direito à isenção da COFINS, nos exatos termos do art. 14, X da Medida Provisória n. 2158-35/01" (fls. 25/26e).

O Juízo singular julgou improcedentes os pedidos (fls. 159/169e, 186/190e e 210/212e).

À sentença seguiu-se a interposição de Apelações, por ambas as partes – a da FAZENDA NACIONAL insurgindo-se a propósito da majoração dos honorários sucumbenciais –, as quais, de início, restaram improvidas (fls. 400/413e), em acórdão assim ementado:

"AÇÃO ORDINÁRIA. TRIBUTÁRIO. COFINS. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. REMUNERAÇÃO PELA REALIZAÇÃO DE CURSOS E PALESTRAS. PATROCÍNIOS. HIPÓTESES NÃO ALCANÇADAS POR IMUNIDADE. ISENÇÃO NÃO RECONHECIDA. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. CF: ART. 195, I, 'B'. MP 2.158-35/01. LEI Nº 9.532/97. IN/RSF 247/02. HONORÁRIOS.

1. Trata-se de dupla apelação em ação declaratória ajuizada com o intuito de afastar a exigência da COFINS, aduzindo a inicial tratar-se de associação civil sem fins lucrativos, que tem por objetivo o ensino, pesquisa e aperfeiçoamento do direito tributário, bem como colaboração para o aprendizado das disciplinas afins, invocando regras de isenção e imunidade.

2. Assenta-se, de início, que a imunidade tributária é princípio constitucional criado para proteger o contribuinte, limitando o poder de tributar, ou seja, demarcando a competência para tributar.

3. Já a isenção é benefício legalmente concedido pelo legislador infraconstitucional, o qual reduz aquele poder de tributar ou dispensa-o, embora nasça a obrigação tributária. Daí porque comporta interpretação restritiva e literal, a teor do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

4. No tocante ao pedido contido nos itens (a) e (c), volvido ao reconhecimento de isenção em face das receitas auferidas em virtude dos valores cobrados do público participante de seus cursos, palestras e correlatos, assim como aquelas recebidas a título de patrocínio para a realização dos mesmos, conquanto relacionadas às suas atividades próprias, tem evidente caráter contraprestacional.

5. De fato, o público interessado paga para participar dos eventos e os patrocinadores concedem verbas para a sua realização, ou seja, tratam-se de receitas, em ambos os casos, que aportam nos cofres da autoria em razão de um determinado serviço, configurando a hipótese de incidência da contribuição, de que trata o art. 195, I, 'b', da Constituição.

6. Aliás, é a própria autora que afirma, na inicial, que tais verbas representam receitas na acepção técnica, o que autoriza a mencionada incidência, certo ainda que estão fora da abrangência da imunidade de que trata o art. 150, VI, 'c', da Carta Magna, já que não é uma instituição de educação ou assistência social sem fins lucrativos, na forma da lei.

7. E também reconhece que essas receitas têm caráter contraprestacional (fls. 08, primeiro parágrafo), daí pretender afastar a restrição da IN/SRF 247/02.

8. A jurisprudência já pacificou entendimento no sentido da total higidez da IN/SRF 247/02, de sorte que não se reconhece direito à isenção da COFINS no caso, posto que incide sobre tais verbas, sejam as decorrentes do público pagante para participar dos eventos, sejam oriundas de patrocínios, pois igualmente voltadas à contraprestação do serviço.

9. Já em relação ao pedido contido no item (b), de não incidência sobre verbas auferidas a título de patrocínio, evidencia-se que não há qualquer previsão na Constituição quanto à não incidência da COFINS sobre tais receitas.

10. Também não prospera a alegação de que a hipótese é de não incidência por não se enquadrarem no conceito de receita.

11. Explicita seu raciocínio afirmando que as verbas recebidas a título de patrocínio para a consecução dos eventos não seria receita propriamente dita, mas mera liberalidade, e que não há qualquer elemento que possa emprestar um caráter de comutatividade econômica à relação jurídica estabelecida entre o autor e a fonte dos recursos para

patrocínio e que possa caracterizar uma contraprestação em relação ao benefício econômico auferido (fls. 21 - segundo parágrafo).

12. Ora, também a inicial apresenta o que a autoria entende por receita, como sendo um plus jurídico que se agrega ao patrimônio de uma pessoa, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete em aumento patrimonial ou mesmo que acarrete na sua redução (fls. 20 - penúltimo parágrafo).

13. E, por fim, esclarece que os valores recebidos para patrocínio são recebidos unicamente com o fim de ajudar a custear a realização do evento e para isso são integralmente empregados, limitando-se o autor apenas a divulgar o nome de seus colaboradores durante os eventos, sem que, no entanto, obrigue-se, perante estes, a prestar-lhes qualquer espécie de serviço ou de utilidade material, a fim de justificar o recebimento de tais verbas (fls. 21, quarto parágrafo).

14. Trata-se, sim, de receitas que implicam em contraprestação de serviço, pois possibilitam a realização dos eventos de forma menos onerosa para a autora, cada qual com sua especificidade, e aos quais os patrocinadores buscam atrelar seus nomes como forma de divulgação de sua marca. Ainda que de forma contida, limitada aos meios de divulgação do evento, como convites e *banners*, trata-se de modalidade de propaganda e *marketing*. Os recursos são liberados mediante a divulgação do nome do patrocinador, a evidenciar a prestação de serviços.

15. Bem por isso, não é caso de não incidência, tão pouco de isenção, como, aliás, já demonstrado.

16. Relativamente ao apelo da União, no qual pleiteada a majoração da verba honorária fixada em R\$ 3.000,00 (três mil reais), assenta-se que o patamar é razoável e está em consonância com o disposto no § 4º, do art. 20, do CPC, aplicável para as causas onde não haja condenação, hipótese em que se enquadram as declaratórias.

17. De fato, a atuação da apelante limitou-se à apresentação da contestação e deve ser considerado, ainda, que tais honorários devem garantir o ressarcimento dos vencedores, mas sem propiciar-lhes enriquecimento sem causa, onerando excessivamente os vencidos, o que se verifica no caso em apreço.

18. Apelos da União e da autora a que se nega provimento" (fls. 429/431e).

Opostos Embargos de Declaração, por ambas as partes (fls. 439/444e), foram eles rejeitados (fls. 455/463e).

Interposto Recurso Especial, pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBDT, a Vice-Presidência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, mediante decisão de fls. 658/659e, determinou o retorno dos autos à Turma julgadora, para juízo de

retratação, ante o precedente firmado no Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS.

A Turma, então, retratou-se parcialmente, para dar parcial provimento à Apelação do autor, para, nos limites do aludido precedente qualificado, "**afastar a incidência da COFINS apenas sobre a remuneração pela realização de cursos institucionais, palestras, conferências e atividades correlatas de cunho educacional**", restando mantida a incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes de patrocínio, destinadas a custear a realização dos cursos, palestras, conferências e congêneres. O acórdão restou assim sintetizado:

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 543-C, § 7º, II, CPC. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. COFINS. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 247/2002. PARADIGMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REMUNERAÇÃO PELA REALIZAÇÃO DE CURSOS INSTITUCIONAIS, PALESTRAS, CONFERÊNCIAS E ATIVIDADES CORRELATAS DE CUNHO EDUCACIONAL. ATIVIDADES PRÓPRIAS DA ENTIDADE.

1. O acórdão recorrido, proferido anteriormente pela Turma refletiu a interpretação e jurisprudência consolidadas ao tempo do respectivo julgamento, no sentido de ser hígido o artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF 247/2002, no que condiciona a isenção de PIS e COFINS de que trata o artigo 14, X da Medida Provisória 2.158-35/2001, à inexistência de caráter contraprestacional dos valores percebidos pelas instituições beneficiárias do favor fiscal (elencadas no artigo 13 do diploma).

2. **O Superior Tribunal de Justiça, modulando a jurisprudência anterior (REsp 1.353.111), entendeu o dispositivo infralegal mencionado ofende o comando do inciso X do artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, na medida em que exclui das 'receitas relativas às atividades próprias' os valores percebidos pelas entidades educacionais em questão - em contrapartida, justamente, aos serviços educacionais prestados.**

3. **Só há intersecção entre os termos do acórdão paradigma e os objetivos sociais da autora na hipótese de valores auferidos a título de mensalidade por serviços de cunho educacional.**

4. **O precedente não considera receitas próprias da instituição de ensino aquelas que, independentemente de sua origem, são vertidas à realização de seus objetivos sociais, mas, sim, as decorrentes da prestação de serviços de cunho educacional. Do mesmo modo, o enunciado derivado do julgamento não declara a ilegalidade plena do artigo 47, §2º, da Instrução Normativa SRF 247/2002, mas apenas na extensão em que condiciona a isenção à inexistência de caráter contraprestacional dos valores recebidos**

por tais atividades. Ademais, o paradigma não firmou tese de cunho geral, como poderia, no sentido de que as receitas originadas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos (educacionais, culturais, ou científicas) qualificam-se à isenção prevista no artigo 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

5. Atentando-se que a devolução dos autos pela Vice-Presidência a esta Turma ocorreu, exclusivamente, para cotejo do acórdão prolatado face ao escopo do acórdão indicado como paradigma, é inviável que o juízo de retratação extrapole a matéria que assim resta submetida a exame. Desta forma, vez que, da amplitude dos objetivos sociais da autora, extrai-se a possibilidade de remuneração pela realização de cursos institucionais, palestras, conferências e atividades correlatas de cunho educacional, sendo possível qualificá-las como atividades próprias da entidade, a retratação, à luz da novel jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é pertinente apenas nesta extensão.

6. Nos limites da devolução estabelecida pela Vice-Presidência, cabe exercer juízo de retratação do acórdão anterior da Turma, para dar parcial provimento à apelação da autora e afastar a incidência da COFINS apenas sobre a remuneração pela realização de cursos institucionais, palestras, conferências e atividades correlatas de cunho educacional. Por consequência, a sucumbência processual passa a ser recíproca, devendo, portanto, cada parte arcar com a respectiva verba honorária, nos termos do artigo 21, do CPC/1973" (fls. 674/675e).

O Recurso Especial foi admitido, a fls. 734/735e.

Nas razões do Especial, o INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBDT aponta violação aos arts. 535 do CPC/73, 13 e 14, X, da Medida Provisória 2.158/2001, 12 e 15 da Lei 9.532/97 e 97, VI, 100 e 176 do CTN.

O Relator, Ministro FRANCISCO FALCÃO, votou pelo desprovimento do Especial, ao fundamento de que "as verbas de patrocínio, mesmo aquelas recebidas para sofrer rateio com outras entidades, não são consideradas como atividades próprias da instituição, não estando, inclusive, listadas no seu estatuto social, conforme observado no acórdão recorrido, razão pela qual permanece hígida a incidência da COFINS sobre tais receitas", propondo a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS PARA GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. RESTRIÇÃO DO ART. 47, II, E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. MODULAÇÃO PELO RESP

REPETITIVO N. 1.353.111/RS. VERBA DE PATROCÍNIO. ATIVIDADE PRÓPRIA. DESCARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DA COFINS.

I - O feito decorre de ação ajuizada pela recorrente, associação de direito privado, que presta atividades sem fins lucrativos, visando à isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades próprias, abrangendo cursos, palestras, conferências, bem como as verbas de patrocínio destinadas a custear a realização de cursos.

II - Julgada improcedente a ação, sobreveio apelação e julgamento pelo reconhecimento da isenção sobre as atividades típicas da instituição, conforme o estatuto social, sendo todavia mantida a incidência do tributo sobre a verba de patrocínio.

III - No julgamento do REsp n. 1.353.111/RS, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, assentou-se que o art. 47, § 2º, da IN SRF 247/2002, ao impor uma vedação geral à isenção sobre receitas de caráter contraprestacional, na hipótese versada naqueles autos, ou seja, o pagamento de mensalidades, extrapolou a previsão contida no art. 14, X, da MPV 2.158-35/2001, visto que o referido dispositivo evidencia que estão isentas de COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades listadas no art. 13 daquele diploma legal, ou seja, entidade educacional, sem fins lucrativos.

IV - Naquele mesmo julgado, observou-se que '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'.

V - Do referido julgamento, infere-se que apenas aquelas receitas contraprestacionais diretamente ligadas às atividades próprias das entidades enumeradas no art. 13, III, da MP n. 2.158-35/2001 estão isentas da COFINS.

VI - Nesse contexto, verifica-se que **as verbas de patrocínio, mesmo aquelas recebidas para sofrer rateio com outras entidades, não são consideradas como atividades próprias da instituição, não estando, inclusive, listadas no estatuto social da recorrente, conforme observado no acórdão recorrido, razão pela qual permanece hígida a incidência da COFINS sobre tais receitas.**

VII - Recurso especial improvido".

Em seguida, pedi vista dos autos, para melhor apreciar a questão, sem precedentes específicos no STJ, notadamente em face de existência de Solução de Consulta COSIT 320/2018 sobre a matéria, posterior ao ajuizamento do presente feito, favorável ao contribuinte, manifestação administrativa que tem caráter vinculante, no âmbito da Receita

Federal do Brasil.

DA INAPLICABILIDADE DO ÓBICE DAS SÚMULA 7/STJ

A FAZENDA NACIONAL, nas contrarrazões ao Especial e na sustentação oral, pugnou pelo não conhecimento do recurso, ante a necessidade de revolvimento do conjunto fático-probatório, o que atrairia a incidência do óbice da Súmula 7/STJ. Na mesma oportunidade, o Ministro HERMAN BENJAMIN cogitou da necessidade de enfrentar a admissibilidade do recurso sob a perspectiva da Súmula 7/STJ, dada a ausência de transcrição dos atos constitutivos do recorrente no acórdão recorrido. Não é caso de observância do aludido verbete, porém.

Desde a petição inicial, o autor, ora recorrente, **afirmando a sua natureza de entidade associativa sem fins lucrativos, dedicada ao ensino, à pesquisa e ao aperfeiçoamento do direito tributário – fato não controvertido nos autos –**, requer ou o reconhecimento da não incidência da COFINS sobre as verbas de patrocínio destinadas a custear a realização de cursos, palestras, conferências e correlatos, por não constituírem receitas e desbordarem estas da norma de competência constitucional e da hipótese de incidência legalmente prevista, ou o reconhecimento da sua isenção, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, por estarem tais ingressos relacionados ao exercício de suas atividades próprias.

No Recurso Especial, naturalmente, dados os limites de cognição, a questão posta é esta: constituem receitas tributáveis pela COFINS, e, se positivo, são isentas, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, as verbas de patrocínio, auferidas por associação sem fins lucrativos, destinadas a custear a realização de cursos, palestras, conferências e congêneres?

Exigir que estejam previstas tais fontes de financiamento no estatuto social do recorrente é já firmar uma convicção a propósito do próprio mérito recursal. E uma convicção, a meu sentir, equivocada, **data venia**. **A simples ausência de previsão da fonte de financiamento, nos atos constitutivos da associação, não pode servir para afastar a isenção, assim como sua expressa previsão não pode tornar isento o ingresso.** Quando muito, a discriminação da fonte de recurso no estatuto social, conforme prevê o art. 54, IV, do Código Civil, pode ser tomada como um indício de sua vinculação com o objeto social da entidade.

Ademais, o acórdão recorrido limita-se a transcrever o art. 1º do estatuto social do recorrente, dispositivo que não descreve senão o objeto da associação, nada dispondo acerca das suas fontes de recurso, como se vê a fl. 671e, aliás, a única referência que o aresto impugnado faz ao estatuto social do autor, **in verbis**:

"O artigo 1º do Estatuto Social da requerida está assim expresso: 'O Instituto Brasileiro de Direito Tributário, pessoa jurídica de direito privado,

doravante denominada IBDT, é uma associação civil sem fins lucrativos e tem por objeto precípua o ensino, a pesquisa e o aperfeiçoamento do direito tributário, a colaboração no ensino das respectivas disciplinas afins, divulgação de bibliografia, legislação e jurisprudência, publicação de trabalhos e promoção de conferências e cursos e, bem assim, a permanente realização da Mesa de Debates Tributários" (fl. 671e).

A rigor, o que não se pode afirmar, sem revisar os atos constitutivos do recorrente, é, como, **data venia**, fez o Relator, ao asseverar que "as verbas de patrocínio, mesmo aquelas recebidas para sofrer rateio com outras entidades, (...) não est[ã]o, inclusive, listadas no seu estatuto social".

Não se pode confundir objeto social do recorrente, constante do transcrito art. 1º de seu estatuto, com fonte de recursos. As fontes de recursos consistem nas origens das receitas da entidade e não raro estão desvinculadas das atividades sociais, como sucede com as receitas de aplicações financeiras. Já o objeto social é a área, o campo das atividades humanas a que se dedica a pessoa jurídica.

Desse modo, assim como o Relator – que o fez implicitamente –, afasto, na espécie, a incidência do óbice da Súmula 7/STJ. Os fatos estão delineados no acórdão. Resta sobre eles aplicar o direito.

DA ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/73

Nas razões do Especial, alega a parte recorrente que o órgão fracionário do Tribunal Regional Federal da 3ª Região não se manifestou, fundamentadamente, acerca do entendimento firmado pelo Órgão Especial daquela Corte, na Arguição de Inconstitucionalidade 0005632-73.2004.4.03.6102.

Não assiste razão à parte recorrente, no ponto.

Eis o que consta do voto-vista proferido pelo Desembargador MÁRCIO MORAES:

"Submetido o feito a julgamento na sessão da Terceira Turma do dia 20/02 p.p., o i. relator, MM Juiz Federal Convocado Roberto Jeuken, houve por bem negar provimento aos recursos interpostos, oportunidade em que pedi vista dos autos, para refletir acerca da possibilidade de alteração de entendimento quanto à matéria em virtude de julgado emanado do Órgão Especial desta Corte, no âmbito da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0005632-73.2004.4.03.6102, em 29/05/2013 e, agora, trago meu voto.

De pronto, cabe dizer palavra acerca do motivo que primordialmente nos embalou a um melhor exame dos autos, tal seja, hipotética repercussão advinda da aquilatação da arguição mencionada.

Quando da apreciação daquele incidente, ocorrido em 29/05/2013, o c. Órgão Especial deste Tribunal decidiu, à unanimidade, pela inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que tange, especificamente, às entidades de assistência social, frente ao artigo 195, § 7º, da CF/88.

Traga-se, a contexto, excerto da ementa daquele julgamento:

'CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - COFINS - IMUNIDADE - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91, ART. 6º, III - ISENÇÃO - ART. 14, X, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2158-35/01.

1. O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal disciplina a imunidade das entidades beneficentes em relação às contribuições para a seguridade social.

2. Embora a Constituição tenha aplicado o termo 'isentas' no citado artigo, trata-se efetivamente de norma imunizatória, mas para estar acobertada pela imunidade, a instituição deve obedecer as exigências contidas nos ditames legais.

3. Mesmo que seja denominada 'beneficente' uma determinada entidade, a imunidade dependerá de sua efetiva caracterização como tal, quer dizer, deverá preencher os requisitos legais para o enquadramento da entidade como beneficente de assistência social.

4. O inciso X, do art. 14, da Medida Provisória nº 2158-35/01, possibilitou a isenção da Cofins tão somente às receitas relativas às atividades 'próprias' das entidades, limitando a aplicação do benefício fiscal, concluindo que as atividades 'não próprias' não são alcançadas pela imunidade, restrição esta que a Lei Maior não estabeleceu.

5. Tal norma legal revogou o disposto no inciso III, do artigo 6º da LC nº 70/91, que dispõe que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas na lei, são isentas da contribuição da Cofins.

6. Esta revogação não ocorreu em relação aos requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes para o gozo do benefício, mas tão somente no que se refere ao tipo de receita para fins de definição da isenção, pois, a LC nº 70/91 conferiu a isenção a todas as receitas da entidade beneficente de assistência social, sem fazer distinção entre atividades 'próprias' e 'impróprias' ou não próprias', repetindo ditame do Texto Maior.

7. A legislação aqui tratada extrapolou os limites impostos pelo

artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, o qual não delegou à lei a definição do conteúdo material do benefício, isto é, o tipo de receita a ser excluída da tributação, mas delegou à lei somente a fixação dos requisitos a serem cumpridos, para fins de enquadramento das entidades como sendo 'beneficentes de assistência social'.

8. Mesmo que se trate de valores decorrentes de operações 'impróprias' ou 'não próprias', não há como impor o recolhimento da contribuição, uma vez que, como já dito, a Constituição atribuiu à regulamentação legal o próprio enquadramento no conceito de entidade beneficente, mas não as atividades ou operações que poderiam ou não vir a ser tributadas.

9. As alterações impostas pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2158-35/01, levam à sua inconstitucionalidade, pois mais que regulamentar, limitam o alcance da imunidade constitucional, vez que não seria lícito à medida provisória se sobrepor à imunidade constitucional para não reconhecê-la, ao conceder isenção para as receitas de 'operações próprias' e, por outro lado, impor a tributação das receitas decorrentes de operações 'não próprias', entendidas estas últimas, como aquelas que não possuem caráter contraprestacional direto, mas que provêm de atividades que não se encontram diretamente relacionadas às suas atividades essenciais.

10. Ao declarar de forma ampla a imunidade, o constituinte pretendeu que qualquer receita, 'própria ou imprópria', quando auferida pela entidade beneficente de assistência social, estaria vinculada à atividade-fim protegida, mesmo porque o artigo 195, § 7º não fez tal distinção, mas tão somente limitou a obtenção da imunidade em relação apenas aos requisitos para enquadrar a entidade como beneficente de assistência social, determinados por lei.

11. Havendo norma constitucional que estabelece imunidade para as entidades beneficentes, lei infraconstitucional não pode limitar tal benefício, como o fez o dispositivo legal em discussão.

12. Mesmo que se admita que o texto constitucional que garante a imunidade, tenha outorgado ao legislador infraconstitucional a competência para estabelecer critérios que possam regular o exercício da imunidade, não foi outorgada a possibilidade de este restringir uma limitação ao poder de tributar, como ocorreu no inciso X, do artigo 14, da MP nº 2158-35/01, o qual delimitou a extensão da imunidade apenas às receitas provenientes das atividades próprias da entidade.

13. Tendo o legislador infraconstitucional restringido a vontade do constituinte, que estabeleceu o benefício fiscal, ora discutido, às

entidades beneficentes de assistência social, e somente a elas, uma vez atendidas as exigências estabelecidas em lei, sem qualquer restrição com relação ao tipo de atividade por elas desenvolvida, mister se faz concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo legal ora apreciado.

14. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente, para **declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que tange às entidades de assistência social, frente à norma constitucional prevista no artigo 195, § 7º.**

Da atenta leitura do aresto transcrito, depara-se que, naquela senda, restou abordada matéria distinta à ora versada, pois aqui se trata de esquadrihar suposto direito de associação de direito privado sem fins lucrativos à isenção da COFINS relativamente à execução de serviços contraprestacionais, assunto que, absolutamente, não foi trazida à baila no precedente aludido.

E mais: enquanto naquela via se problematizou o preceituado no art. 14, inc. X, da MP nº 2.158-35/2001, e, a final, quedou antevista a inaplicabilidade do preceito no que pertine às entidades de assistência social, por descompasso à Constituição, nesta esfera, às diversas, o que se postula é exatamente a incidência do ato presidencial, afastando-se, contudo, as alterações, ditas indevidas, promovidas pela IN SRF nº 247/2002, que, segundo alegado, teria exorbitado em sua função meramente regulamentar.

Esclarecida essa questão, temos que nenhum reparo há de ser feito no voto da ilustrada relatoria" (fls. 420/422e).

De plano, à luz do que decidido pelo acórdão recorrido, cumpre asseverar que, ao contrário do que ora se sustenta, não houve violação ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do aresto proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram, fundamentadamente e de modo completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

Assim, **"a solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC"** (STJ, AgInt no AgInt no AREsp 867.165/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2016).

Vale ressaltar, ainda, que não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Nesse sentido: STJ, REsp 801.101/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de

23/04/2008.

DA NATUREZA DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE PATROCÍNIO

Alega o recorrente, de início, que as "verbas auferidas pelo Recorrente a título de patrocínio para o financiamento dos eventos educativos que promove (...) sequer são abrangidas pela tributação da COFINS, posto que não possuem natureza de receita, afastando-se por completo da hipótese de incidência de referida contribuição, prevista no artigo 1º, da Lei n. 10833/03" (fl. 485e).

O argumento, porém, não merece prosperar. Nos termos do Pronunciamento Técnico 47, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a receita consiste no **"aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio"**.

Em sentido semelhante, no Recurso Extraordinário 698.531/ES, submetido à sistemática da repercussão geral, cito a definição do Ministro MARCO AURÉLIO, para quem, "tecnicamente, receita consiste na diminuição do passivo ou no aumento do ativo, a resultar na ampliação do patrimônio líquido". Na mesma ocasião, esclareceu Sua Excelência que, embora o auferimento de receita derive, em regra, de operações econômicas, "há situações de auferimento de receita, independentemente de operação econômica. O nascimento de rebanho, por exemplo, consubstancia receita: o ativo aumenta, sem contrapartida no passivo, crescendo-se o patrimônio líquido. É o que em Contabilidade convencionou-se chamar superveniência ativa".

Assim, parece fora de questão que os ingressos recebidos pelo autor a título de patrocínio constituem receitas, pois implicam o aumento do ativo sem a correspondente redução do passivo, gerando um acréscimo no patrimônio líquido. Trata-se, portanto, de receita tributável pela COFINS, nos termos do art. 1º, **caput** e § 1º, da Lei 10.833/2003.

Sustentam a inicial e o Recurso Especial que, caso se entenda que as verbas de patrocínio constituem receitas tributáveis, seriam elas, porém, objeto da isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, por estarem tais ingressos relacionados ao exercício de suas atividades próprias.

DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001

Primeiro que tudo, cumpre afastar aquilo que se poderia considerar um equívoco: não cuida o presente caso de imunidade, seja a imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, **c**, da Constituição), seja a imunidade de contribuições sociais que favorece as entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º, da Constituição). Está em questão a figura da isenção, não raro instituída por razões de políticas fiscais insondáveis, ao contrário do que

Superior Tribunal de Justiça

sucedem com as imunidades, cujos princípios e valores constitucionais subjacentes são flagrantes e servem de guia ao intérprete.

Pois bem. Especialmente no que diz respeito aos tributos federais, as associações, pessoas jurídicas de direito privado constituídas pela união de pessoas organizadas para fins não econômicos (art. 53 do CC/2002), gozam de regime legal favorecido relativamente ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

A propósito do IRPJ e da CSLL, eis o que consta do art. 15 da Lei 9.532/97, com a redação dada pela Medida Provisória 2.158-35/2001:

"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.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

§ 4º O disposto na alínea 'g' do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo. (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. (Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016)".

No tocante à Contribuição para o PIS/PASEP, o legislador, a despeito de não as isentar, exclui as associações sem fins lucrativos do regime geral da contribuição, incidente sobre o faturamento, no regime cumulativo, ou sobre a receita bruta, no regime não cumulativo. Nos termos do art. 13, IV, da Medida Provisória 2.158-35/2001, a contribuição incidirá à alíquota de um por cento sobre a folha de salários:

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

Superior Tribunal de Justiça

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".

Já em relação à COFINS, o legislador, mediante o art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, adotou regime semelhante ao do IRPJ e da CSLL, limitando a isenção, porém, às receitas relativas às atividades próprias das associações, conceito genérico, cuja interpretação, conforme era de se esperar, enseja perplexidades e dificuldades. Transcrevo-o:

"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.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*".

A isenção da COFINS foi regulamentada pela Instrução Normativa RFB 247/2002, cujo art. 47 previa o seguinte:

"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.**

(...)

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

Num primeiro momento, esta Segunda Turma acabou por acolher a interpretação dada pela Instrução Normativa RFB 247/2002, conforme se pode notar das seguintes ementas:

"TRIBUTÁRIO - FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO - ATIVIDADES REMUNERADAS - CONTRAPRESTAÇÃO - FATOS GERADORES NÃO ISENTOS - INCIDÊNCIA DA COFINS - REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO INEXISTENTE - NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA - INTERPRETAÇÃO DADA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes

aspectos: a) suposta existência de reexame do conjunto fático probatório na decisão agravada; b) alegado equívoco na interpretação da norma de isenção da COFINS.

2. Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, que o caráter contraprestacional de serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da COFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.

3. A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, inexistente suposta isenção no caso, uma vez que a agravante auferiu receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.

Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 476.246/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU de 12/11/2007).

"TRIBUTÁRIO - COFINS - FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO - ATIVIDADES REMUNERADAS - CONTRAPRESTAÇÃO - FATOS GERADORES NÃO-ISENTOS.

As receitas da associação oriundas da remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento não são isentas da COFINS.

Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.145.172/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 29/10/2009).

No entanto, os precedentes acima foram expressamente superados pela Primeira Seção, em 23/09/2015, no julgamento do Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS (Tema 624), de relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, cuja tese restou assim redigida: **"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".**

Aliás, todos os precedentes da 1ª e da 2ª Turmas do STJ, citados no primeiro acórdão prolatado pelo Tribunal **a quo** – que veio, após, a ser objeto de juízo de conformação, em face da posterior prolação do Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS – foram proferidos, por óbvio, anteriormente ao aludido precedente qualificado e se viram por ele superados, no mérito (AgRg no REsp 1.145.172/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 29/10/2009, que cita o REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, DJU de 04/08/2006 e o RMS 22.371/DF, Rel.

Superior Tribunal de Justiça

Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJU de 24/05/2007, fls. 407/408e e 411e).

Após o julgamento do aludido Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS, a FAZENDA NACIONAL, por meio da Nota PGFN/CRJ/Nº 333/2016, incluiu a matéria em lista de dispensa de contestar e recorrer, e a Receita Federal do Brasil, compilando a legislação do PIS e da COFINS, na Instrução Normativa RFB 1.911/2019, assim dispôs:

"Art. 7º Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

(...)

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;

(...)

Parágrafo único. As entidades relacionadas no caput são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, na forma disciplinada pelos arts. 275 a 279.

(...)

Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 7º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social, as quais deverão observar o disposto no art. 24 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; e Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29).

§ 1º Consideram-se receitas decorrentes das atividades próprias somente aquelas provenientes 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.

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional".

Nota-se, portanto, que a Administração tributária extraiu e positivou corretamente, no § 2º do art. 23 da Instrução Normativa RFB 1.911/2019, a **ratio decidendi** do precedente vinculante firmado no Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS, concluindo serem também isentas da COFINS as receitas derivadas das atividades decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

Vejamos com mais detença o que se discutiu no Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS.

DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.353.111/RS

Naquele precedente, cuidava-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL contra acórdão mediante o qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região assentara que "o § 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, que são as mensalidades recebidas de alunos".

De início, o Relator, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, assim delimitou o objeto recursal:

"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. Deve ser registrado que 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".

Bem se vê, pois, que as receitas de que trata o presente caso não foram examinadas naquele Recurso Especial repetitivo. Sem embargo, natural é que as razões de decidir se apliquem, **mutatis mutandis**, à espécie.

Prosseguindo, o Relator do referido precedente qualificado destacou que o art. 47, § 2º, da Instrução Normativa 247/2002 tinha por origem remota o Parecer Normativo CST 5/92, cujas bases legislativas já não subsistiam quando da edição da Medida Provisória 2.158-35/2001:

"Decerto, o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 tem origem histórica naquele trabalho no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1, p. 5022), que considerou a não-incidência da COFINS sobre as receitas derivadas de contribuição, anuidade ou

mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Isto porque a base de cálculo da COFINS, à época, estava adstrita ao disposto nos arts. 1º e 2º, da Lei Complementar n. 70/91, ou seja, ao faturamento, compreendido este como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Sendo assim, compreendeu-se no parecer que tais receitas dessas entidades não consistiam em faturamento, sendo faturamento somente aquelas outras receitas, das mesmas entidades, decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidindo aqui a COFINS, por não haver isenção legalmente prevista.

Posteriormente, com o advento do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, a base de cálculo da COFINS foi ampliada para abarcar todo e qualquer tipo de receita (ao menos era o que o Fisco pensava até a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, Relator Ministro CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, DJE de 27-11-2008). Desse modo, aquelas receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas que antes estavam fora do campo de incidência da COFINS passariam a ser por ela tributadas, não fosse o advento da Medida Provisória n. 1.858, de 26 de junho de 1999 (atual MP n. 2.158-35/2001) que em seu art. 14, X, promoveu a isenção da COFINS relativa 'às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13'.

Em razão disso, para o Fisco, a isenção concedida pelo art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) teria se dado na justa medida das receitas que outrora não eram tributadas pela COFINS, ou seja, na justa medida do que definido no Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992.

Ocorre que o referido art. 13, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, para exemplo, das instituições de educação ou de assistência social previstas no art. 12, da Lei n. 9.532/97 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei n.

9.532/97. Em ambas as situações, não por acaso, os artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97 mencionaram que a instituição deve prestar 'os serviços para os quais houver sido instituída'. Identificou-se ali, na própria lei, o núcleo do que se chamou de 'atividades próprias', que seriam esses mesmos serviços".

E arremata concluindo que, "no caso, estamos diante de uma entidade que 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".

Por ocasião daquele julgamento, pedi vista dos autos, após o voto-vista divergente do Ministro BENEDITO GONÇALVES, que dava provimento ao Recurso da FAZENDA NACIONAL, sob o fundamento de que "as receitas obtidas por meio do pagamento de mensalidades, apesar de ajudarem no desempenho das atividades da instituição educacional (e de não descaracterizarem sua finalidade não lucrativa), não se relacionam diretamente com a finalidade das instituições de ensino, que são de caráter social (prestação de serviço destinado à comunidade em complementação àquele feito pelo Estado) e, por esse motivo, foram excluídas da isenção em discussão".

Eis, no que importa, o teor de meu voto-vista proferido no mencionado REsp repetitivo 1.353.111/RS, em que acompanhei o Relator, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES:

"A Instrução Normativa supratranscrita, ao afirmar, no § 2º do seu art. 47, que as receitas derivadas de atividades próprias, para fins de isenção de COFINS, estariam limitadas àquelas decorrentes de valores fixados em lei, assembleia ou estatuto, pagos por associados e mantenedores, à instituição de ensino ou assistência social sem fins lucrativos, sem caráter contraprestacional direto, parece ter ultrapassado sua função regulamentar.

Criou a citada Instrução Normativa, em verdade, no § 2º de seu art. 47, uma barreira, não prevista na Medida Provisória 2.158-35/2001, a impedir o gozo da isenção tributária, no que diz respeito a valores pagos, às entidades educacionais sem fins lucrativos, a título de mensalidades escolares.

A norma que extraio da leitura do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001 é a seguinte: as receitas relativas às atividades próprias das entidades educacionais, sem fins lucrativos, estão isentas da COFINS. Ora, a prestação de serviços de educação,

retribuídos com pagamento de mensalidades, é exatamente o núcleo da atividade de uma instituição de ensino, caracterizando-se, por excelência, como sua atividade própria.

Não se mostra razoável a interpretação de que a atividade própria de uma instituição de ensino, ainda que possua caráter filantrópico, seja outra, que não a educação.

Nesse contexto, a IN SRF 247/2002, ao excluir, da isenção da COFINS, os valores pagos a título de contraprestação pelos serviços educacionais oferecidos pela entidade educacional, desbordou de seu legítimo alcance e deu interpretação excessivamente restrita a dispositivo de lei que deveria apenas regulamentar, incidindo em ilegalidade.

(...)

Conquanto a legislação que outorga isenção deva ser interpretada restritivamente, por força do art. 111, II, do CTN – e tal não se nega –, certo é, porém, que **o § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF 247/2002 inovou na ordem jurídica, criando restrição não prevista no art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001.**

Referido dispositivo legal isentou da COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, 'as receitas relativas às atividades próprias' de instituição de educação ou de assistência social 'que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos'. O inciso II do art. 47 da IN SRF 247/2002 repete a disposição do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, mas **o seu § 2º inova, ao dispor que 'consideram-se receitas derivadas de 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'.**

Como destacaram os Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e BENEDITO GONÇALVES, há dois precedentes da Segunda Turma do STJ, em sentido contrário à posição ora defendida (AgRg no REsp 476.246/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU de 12/11/2007; AgRg no REsp 1.145.172/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU de 29/10/2009). Entendo, porém, que a matéria merece ser reapreciada, na oportunidade de julgamento do presente Recurso Especial representativo de controvérsia, mesmo porque **o assunto não foi analisado, naqueles precedentes, sob a ótica do excesso do poder regulamentar, implementado pela IN SRF 247/2002.**

Registro, ainda, que não se questiona, nos presentes autos, quanto ao

caráter de instituição de educação sem fins lucrativos da recorrida, especialmente em face do que consta a fl. 313e.

Ante o exposto, acompanhando o voto do Relator, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, e pedindo vênias à divergência, nego provimento ao Recurso Especial".

Assim restou sintetizado o acórdão:

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

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

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n° 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, 1ªTO / 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, 1ªTO / 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, 2ªTO / 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, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 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, 3ªTO / 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, 1ªTO / 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" (STJ, REsp 1.353.111/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2015, DJe de 18/12/2015).

DA ISENÇÃO NO CASO CONCRETO

Conforme narrado acima, o objeto do presente recurso consiste em determinar se, para fins da isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, se enquadram, no conceito de receitas de atividades próprias da associação autora, aquelas auferidas a título de patrocínio para custeio de suas atividades institucionais, tais como cursos, palestras, conferências e correlatos.

Segundo relata o recorrente na petição inicial, o IBDT "eventualmente recebe [ingressos a título de patrocínio], voltados ao custeio de suas atividades institucionais (...), tais como cursos, palestras, conferências e correlatos" (fl. 23e). Esclarece, ainda, que "os valores recebidos para patrocínio são recebidos unicamente com o fim de ajudar a custear a realização do evento e para isso são integralmente empregados, limitando-se o autor apenas a divulgar o nome de seus colaboradores durante os eventos, sem que, no entanto, obrigue-se, perante estes, a prestar-lhes qualquer espécie de serviço ou de utilidade material, a fim de justificar o recebimento de tais valores" (fl. 24e). E em nota de rodapé, destaca que a divulgação é "limitada à colocação do nome dos patrocinadores nos convites e em banners que ficam expostos durante o evento" (fl. 24e).

Conforme destaca o acórdão recorrido, "o artigo 1º do Estatuto Social da requerida está assim expresso: '**O Instituto Brasileiro de Direito Tributário, pessoa jurídica de direito privado, doravante denominada IBDT, é uma associação civil sem fins lucrativos e tem por objeto precípua o ensino, a pesquisa e o aperfeiçoamento do direito tributário, a colaboração no ensino das respectivas disciplinas afins, divulgação de bibliografia, legislação e jurisprudência, publicação de trabalhos e promoção de conferências e cursos e, bem assim, a permanente realização da Mesa de Debates Tributários**'" (fl. 671e).

Nesse contexto, para mim ressaltai evidente que as receitas decorrentes da realização de cursos, palestras, conferências e quejandos estão abrangidas pela isenção do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, aí incluídas as receitas de patrocínio vinculadas aos aludidos eventos. Com efeito, as receitas de patrocínio, tal como descritas na inicial, e sem impugnação da ré, ligam-se à atividade social do recorrente, ainda que em menor grau de conexão do que as receitas decorrentes da remuneração paga pelos participantes dos eventos. Parece exagerado – como o fez o primeiro acórdão proferido nos autos, que veio a ser parcialmente retratado, ante o Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS

– enxergar em tal modalidade de patrocínio uma prestação autônoma de serviço de publicidade e **marketing**. Naturalmente, se no caso concreto, a contrapartida da associação assumir grandes proporções, extrapolando o que afirmado na inicial, franqueia-se à Administração tributária a possibilidade de fiscalizar e autuar o contribuinte. Não é disso, porém, que se trata, na espécie.

A conclusão acima, como adiantei na ocasião do pedido de vista, é corroborada pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT), órgão a quem compete, nos termos do art. 95, V, do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, a interpretação da legislação tributária e aduaneira. Refiro-me à Solução de Consulta COSIT 320/2018. No aludido expediente, determinada "sociedade civil de direito privado" questionara se receitas decorrentes de patrocínio de "empresas da sua cidade" e da "prefeitura municipal" estariam isentas do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

A Administração tributária, considerando os objetivos sociais da consulente – "a) promover, entre seus sócios e respectivas famílias, a atividade física, mediante incentivo à prática de esportes amadores, especialmente futebol, tênis, voleibol e natação; b) promover integração entre os seus membros e a comunidade, mediante promoções culturais, sociais e desportivas; c) estimular, entre seus associados, a realização de torneios e provas que visem o aprimoramento de práticas esportivo-amadoras e a integração social; d) propiciar, aos seus membros e associados, desenvolvimento intelectual e cultural, mediante realização de promoções artísticas e culturais; e) propiciar, aos seus membros e associados, áreas e atividades de lazer e recreação, visando o convívio comunitário entre eles e seus familiares; f) manter departamentos específicos para as modalidades esportivas que oferece, com pessoal qualificado para o atendimento dos seus objetivos, especialmente integração, desenvolvimento e lazer; g) manter departamento específico para atendimento aos motoristas, visando a tutela de interesses comuns dos associados, na forma do que dispõe o estatuto; e h) realizar, em parceria com a Diocese e a Paróquia, as festas que menciona, congregando esforços para seu melhoramento e crescimento, visando o incremento das atrações que oferece, seja na parte social, seja cultural, técnica ou religiosa, com ênfase naquelas direcionadas ao caminhoneiro e ao ramo de transportes" –, respondeu positivamente ao questionamento, com exceção da Contribuição para o PIS, porque incidente sobre a folha de salários e sobre a receita bruta ou faturamento.

Eis a ementa da Solução de Consulta, concluindo que "**são isentas da Cofins as receitas decorrentes** de mensalidades recebidas dos associados da consulente **e de patrocínios de empresas da sua cidade e da prefeitura municipal para a realização de festas e eventos**":

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

EMENTA: São isentas da Cofins as receitas derivadas das atividades próprias das associações civis que preenchem as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, assim consideradas 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.

Por conseguinte, na espécie dos autos, depreende-se que, em princípio, são isentas da Cofins as receitas decorrentes de mensalidades recebidas dos associados da consulente e de patrocínios de empresas da sua cidade e da prefeitura municipal para a realização de festas e eventos.

Por outro lado, são tributadas pelas Cofins as receitas relativas à locação de quadras esportivas, salões de festas e espaços para publicidade de empresas da cidade e região, em razão do seu caráter contraprestacional e da concorrência com pessoas jurídicas não isentas.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111, II; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, IV, e 14, X; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º e 10; Decreto nº 4.524, de 2002 (Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), arts. 9º e 46; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, IV, e 47, II e § 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: Associação civil que preencha as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, determinará a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 15; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, IV; Decreto nº 4.524, de 2002 (Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), arts. 9º, IV, e 50; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, IV, e 47, I;

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: A associação civil que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, é isenta do IRPJ, desde que cumpra todos os requisitos e condições estabelecidos pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

As receitas decorrentes das mensalidades recebidas dos associados, da locação de salão de festas e quadra esportiva, no âmbito de suas dependências e para utilização de seus associados, bem como de patrocínios de empresas da cidade e da prefeitura municipal, para a realização de festas e eventos, não se sujeitam ao IRPJ, visto tratar-se de receitas típicas da entidade, contanto que sejam empregadas para a realização de seus objetivos estatutários.

A locação de espaço para publicidade, tanto para anunciantes associados, como para não associados, apesar de ser exercício

de atividade de natureza econômica, não desvirtua a associação de seu objeto social se for uma publicidade limitada a quem utiliza as dependências da própria associação ou de seus eventos. Nesse caso, não é caracterizada a concorrência com as demais pessoas jurídicas e pode ser mantida a situação isentiva da entidade quanto ao IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111, II; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 181 a 184; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

EMENTA: A associação civil que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, é isenta da CSLL, desde que cumpra todos os requisitos e condições estabelecidos pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

As receitas decorrentes das mensalidades recebidas dos associados, da locação de salão de festas e quadra esportiva, no âmbito de suas dependências e para utilização de seus associados, bem como de patrocínios de empresas da cidade e da prefeitura municipal, para a realização de festas e eventos, não se sujeitam à CSLL, visto tratar-se de receitas típicas da entidade, contanto que sejam empregadas para a realização de seus objetivos estatutários.

A locação de espaço para publicidade, tanto para anunciantes associados, como para não associados, apesar de ser exercício de atividade de natureza econômica, não desvirtua a associação de seu objeto social se for uma publicidade limitada a quem utiliza as dependências da própria associação ou de seus eventos. Nesse caso, não é caracterizada a concorrência com as demais pessoas jurídicas e pode ser mantida a situação isentiva da entidade quanto à CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111, II; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15; Decreto nº 9.850, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 181 a 184; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974".

O entendimento da Administração tributária, naturalmente, não vincula esta Corte. Mas, até por questões de isonomia e de segurança jurídica, a divergência entre o órgão de arrecadação e o órgão de representação judicial da Fazenda Nacional não pode ser ignorada.

Isso porque, **de acordo com o art. 9º da Instrução Normativa RFB 1.396/2013, "a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito**

passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento".

Ora, se, como ocorre no caso concreto, sobrevém ao ajuizamento da ação solução de consulta favorável ao contribuinte, não parece razoável que a representação judicial do ente que emite o opinativo sustente tese contrária à adotada pelo órgão de arrecadação, uma vez que, tivesse quedado inerte o contribuinte, estaria ele salvaguardado pela solução de consulta.

Como já se destacou, não se questiona, nos presentes autos, sobre ser o autor entidade associativa sem fins lucrativos, dedicada ao ensino, à pesquisa e ao aperfeiçoamento do direito tributário, como se vê a fls. 140/155e, 161e e 422e.

A referida Solução de Consulta COSIT 320/2018 concluiu pela isenção de COFINS às receitas de associações civis sem fins lucrativos, decorrentes de patrocínio **de particulares** e de ente público, "para a realização de festas e de eventos" vinculados às suas atividades próprias.

Como se ressaltou, a Instrução Normativa RFB 1.911/2019, após o julgamento do Recurso Especial repetitivo 1.353.111/RS, estabeleceu, no § 2º do seu art. 23, que "**consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias** aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas **em caráter contraprestacional**", pelo que são elas objeto da isenção do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

No caso, as receitas de patrocínio para custeio da realização dos cursos, palestras, conferências e congêneres são derivadas das atividades próprias da entidade associativa autora, decorrentes do exercício de sua atividade precípua, prevista no art. 1º de seu estatuto, transcrito no acórdão recorrido: "**O Instituto Brasileiro de Direito Tributário**, pessoa jurídica de direito privado, doravante denominada IBDT, é uma associação civil sem fins lucrativos e **tem por objeto precípua o ensino, a pesquisa e o aperfeiçoamento do direito tributário, a colaboração no ensino das respectivas disciplinas afins, divulgação de bibliografia, legislação e jurisprudência, publicação de trabalhos e promoção de conferências e cursos e, bem assim, a permanente realização da Mesa de Debates Tributários**" (fl. 671e).

Diante de tais circunstâncias, conheço do Recurso Especial do IBDT, e pedindo a mais respeitosa vênua ao Relator, Ministro FRANCISCO FALCÃO, **dele divirjo**, para **dar parcial provimento** ao apelo nobre, para reconhecer, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, a isenção da COFINS em relação às receitas de patrocínio auferidas para a realização de cursos, palestras, conferências e congêneres, seja individualmente, seja em parceria com terceiros.

Honorários de advogado de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/73.

É como voto.

Superior Tribunal de Justiça

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 08/09/2020

JULGADO: 08/09/2020

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 08/09/2020

JULGADO: 15/09/2020

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MÁRIO JOSÉ GISI

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Retirado de Pauta por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 06/10/2020

JULGADO: 06/10/2020

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 06/10/2020

JULGADO: 13/10/2020

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, pela parte RECORRENTE: INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT

Dr(a). RICARDO SORIANO DE ALENCAR, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso especial, pediu vista dos autos, antecipadamente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães."

Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 07/12/2021

JULGADO: 07/12/2021

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 26/04/2022

JULGADO: 26/04/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MÁRIO JOSÉ GISI

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Asssuete Magalhães."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 07/06/2022

JULGADO: 07/06/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
 HENRIQUE COUTINHO DE SOUZA - SP257391
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Assusete Magalhães."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 02/08/2022

JULGADO: 02/08/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA RODRIGUES SOARES**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
 HENRIQUE COUTINHO DE SOUZA - SP257391
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Assusete Magalhães, divergindo do Sr. Ministro-Relator, conhecendo do recurso para dar-lhe parcial provimento, pediu vista regimental dos autos o Sr. Ministro Francisco Falcão."

Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0093102-1 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.668.390 / SP**

Números Origem: 00139634020104036100 139634020104036100 201061000139630

PAUTA: 23/08/2022

JULGADO: 13/09/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTARIO IBDT
ADVOGADOS : RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - SP015759
 CLAUDIA VIT DE CARVALHO - SP132581
 LUCIANA VILARDI VIEIRA DE SOUZA E OUTRO(S) - SP199031
 HENRIQUE COUTINHO DE SOUZA - SP257391
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Francisco Falcão, realinhando o voto anterior para dar parcial provimento ao recurso especial, a Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Assuete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins.