MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	10183.003953/2004-14
Recurso nº	138.130 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	204-03.016
Sessão de	12 de fevereiro de 2008
Recorrente	UNIC- UNIÃO DAS ESCOLAS SUPERIORES DE CUIABÁ
Recorrida	DRJ CAMPO GRANDE - MS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 21 / 11 / 08
Rubrica

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/12/2003

Ementa: COFINS. IMUNIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

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

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO. O art. 14, inciso X da Medida Provisória nº 1.858/99 apenas exigiu que as instituições de educação sejam sem fins lucrativos e prestem os serviços para que foram constituídas à população em geral. Suas receitas próprias, sobre as quais se aplica a isenção, são as decorrentes do serviço prestado.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente). Os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Aírton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Marcelo Aparecido Batista Seba.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente

JULIO CÉSAR ALVES RAMOS
Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 22 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

Relatório

Trata-se de recurso voluntário tempestivamente apresentado contra decisão da DRJ Campo Grande-MS que julgou procedente autuação de Cofins lavrada contra a contribuinte, uma entidade mantenedora de instituição de ensino superior.

A autuação alcança os fatos geradores ocorridos no intervalo fechado de julho de 1999 a dezembro de 2003 e foi cientificado à contribuinte em setembro de 2004. Embora a descrição dos fatos, às fls. 04 a 08, intitule a infração "diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago", em verdade a tributação recaiu sobre a totalidade das receitas obtidas pela entidade como contraprestação da atividade de educação de nível superior por ela exercida. Para justificá-la, calcou-se a autoridade autuante nas conclusões do Parecer Normativo CST nº 05 de 1992, que define as atividades próprias de entidades isentas da Cofins nos termos da Lei Complementar nº 70/91, que a instituiu, e assim considerou apenas aquelas que "não tenham caráter contraprestacional".

A entidade, por sua vez, considera-se beneficiária de norma desonerativa, seja por força da não incidência constitucionalmente deferida pelos arts. 150 e 195, § 7º, seja pela da isenção aventada na Medida Provisória nº 1.858/99. Em seu recurso, esmera-se em demonstrar que cumpre todos os requisitos previstos nos atos legais desonerativos, inclusive detendo já o certificado expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS – de que cuida o art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim, é reconhecida como entidade beneficente de assistência pelo órgão estatal com poderes para tal, não cabendo à SRF dar definição diversa. Não bastasse, é ainda considerada de utilidade pública estadual e municipal consoante atos expedidos pelos respectivos entes de direito público interno.

Sobre este certificado, cumpre esclarecer que a entidade não o possuía quando da conclusão dos trabalhos de fiscalização. Ele apenas foi obtido após a lavratura do auto de infração em análise, motivo pelo que, em sua impugnação, limitara-se a apontar sua desnecessidade para a configuração de entidade de assistência social imune à contribuição, o que seria garantido pelo cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

A decisão da DRJ confirmou integralmente as conclusões da autoridade autuante entendendo não se aplicar a imunidade do art. 150, exclusiva de impostos, nem a do art. 195, § 7º, esta porque a entidade não seria:

Primeiro, de assistência social, dado que não se confundem assistência social e educação, esta última tratada destacadamente em título próprio da Constituição Federal para o qual não previu benefício;

Segundo, porque, ainda que se a considerasse entidade de assistência social, não seria beneficente, dado que cobra pelos serviços que presta. Para a configuração da beneficência, entende a autoridade julgadora imprescindíveis tanto a gratuidade na prestação do serviço quanto o cumprimento de todas as exigências veiculadas pela Lei nº 8.212/91, com destaque para o certificado expedido pelo CNAS, que a entidade não possuía. Repeliu a pretensão de afastamento dessas exigências porque devessem ser veiculadas por Lei Complementar sob o argumento de não poder deixar de aplicá-la sob a premissa de sua inconstitucionalidade.

Quanto à possibilidade do enquadramento na norma isentiva versada por Medida Provisória, repete os argumentos da autoridade autuante quanto às conclusões do Parecer Normativo já mencionado. Não esclarece quais seriam as "receitas de caráter não contraprestacional" de uma entidade de educação que o Parecer consideraria isentas.

O recurso combate todos os fundamentos da decisão, especialmente o relativo ao suposto descumprimento das condições para usufruto da imunidade, dado que o próprio CNAS já reconheceu a entidade como beneficente de assistência social e que não foi sequer questionado pelo autuante o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
22 / 10 / 08
Maria Lazimar Novais

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Sendo tempestivo o recurso, dele se há de tomar conhecimento.

E de lhe dar integral provimento.

Como está assentado no relatório, a autuação não decorreu do descumprimento de condições para usufruto da imunidade. Aliás, na descrição dos fatos elaborada pela autoridade fiscal não há uma só linha tratando dela. Tudo o que ali se consigna é que não cabe isenção, seja pelas disposições do Parecer Normativo já mencionado seja pelas da IN SRF 247/2002.

Apesar disso, é necessário, antes de examinar o cabimento da isenção, aprofundar a aplicabilidade da norma constitucional. Sobre o ponto, partilho todas as conclusões do voto da decisão recorrida que repelem a aplicação da imunidade, tanto a prevista no art. 150, quanto aquela versada no 195, § 7º.

Para tanto, basta confrontar os dois comandos constitucionais:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
>
> ...
>
> *VI - instituir **impostos** sobre:*
>
> ...
>
> *c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;***

Portanto, há imunidade de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de Lei. Note-se que neste artigo não se exigiu, seja das instituições de educação, seja das de assistência social, que fossem "beneficentes" ou "filantrópicas". Basta que sejam sem fins lucrativos e atendam aos requisitos de lei.

E que essa Lei era, à época da promulgação da Carta Magna, a de nº 5.172/66, também parece estreme de dúvida. Permanece em aberto a questão de se tal lei, recepcionada como lei complementar quanto às matérias a que a Constituição a exija, poderia ser alterada por lei ordinária como é a Lei nº 8.212/91. Despicienda aqui essa discussão dado que não é de imunidade a impostos que se cuida.

Com efeito, a que se pode legitimamente aventar é a contida no § 7º do art. 195. Transcrevamo-lo:

> *Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
22 / 10 / 08

....

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

Quanto à expressão "isentas" aí contida, já é pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial de que deve ser lido como "imunes", certo não caber à Lei maior a fixação de isenções.

No entanto, algumas diferenças em relação ao comando do art. 150 são aqui patentes. Primeiro, não há aqui menção alguma às "instituições de ensino ou de educação"; segundo, as entidades de assistência aqui mencionadas são apenas as "beneficentes".

Por isso mesmo, partilho da interpretação do n. relator do acórdão atacado de que não há, *strictu sensu*, imunidade das contribuições sociais para as instituições de educação. A imunidade de que elas gozam é tão-somente a do art. 150 restrita aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços e sujeita a exigências menores do que as fixadas aqui para as instituições de assistência social.

A razão, já apontada na decisão de que se recorre, é que as atividades que configuram assistência social têm definição precisa no texto constitucional, em seção e capítulo distintos do da educação. De fato, enquanto a primeira integra o trio constituinte da Seguridade Social, ao lado da Saúde e da Previdência Social, conformando a seção III do Capítulo II do Título VIII ("Da Ordem Social") da Carta Política, a Educação aparece destacadamente em Capítulo externo ao da Seguridade Social - capítulo III do mesmo Título.

Diferentemente do que vem entendendo a doutrina predominante, não vejo como os objetivos da assistência social, descritos no art. 203 do Texto maior, possam englobar as atividades de educação *strictu sensu*, notadamente as de ensino superior. Confira-se:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Ainda que, eventualmente, se pudesse cogitar do enquadramento como "proteção à infância ou à adolescência" a atividade de educação de nível básico ou intermediário, não vemos como estendê-la à que é prestada a adultos. Do mesmo modo com respeito aos demais incisos do artigo citado.

É por isso que, também no que concerne a essa imunidade, não considero necessário estender a análise quanto ao "cumprimento de requisitos". Antes de se examinar se a instituição é beneficente há de se admitir que seja de assistência social. As instituições de educação superior não são.

Resta, por isso, examinar o cumprimento das condições para o benefício da isenção. E aqui a análise se complica.

É que a Lei que instituiu a contribuição já conferira isenção a algumas entidades. Trata-se, como se sabe, do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, que, em sua redação original, dispunha:

> *Art. 6º São isentas da contribuição:*
>
> *I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;*
>
> *II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;*
>
> *III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

Não incluía, portanto, nada sobre instituições de educação. Apenas com a edição da Lei nº 9.532/97 é que começa a aparecer alguma disciplina relativa a elas, e que tem gerado bastante polêmica em virtude da remissão que a ela fizeram atos posteriores. Trata-se dos arts. 12 a 15 a seguir transcritos:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 02 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91611

> *Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a 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.*
>
> *§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*
>
> *§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*
>
> *a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*
>
> *b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
>
> *c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
>
> *d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
>
> *e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*
>
> *f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente* superavit *em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/96.

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 subseqüente.

§ 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.

Como se vê, sua leitura (porque nem precisa de interpretação) deveria ser fácil: o artigo 12 traz requisitos para fruição da imunidade do art. 150; os art. 13 e 14 estabelecem

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91611

requisitos para suspensão ou cassação da imunidade (do IR) e o art. 15 cria isenção de IR e CSLL, nos termos que ali define. Não se fala aqui, portanto, de PIS nem de Cofins.

Mas essa leitura, aparentemente simples, assim não tem sido. E tudo por causa da edição, em 1999, da Medida Provisória nº 1.858, cujos artigos 13 a 15 assim dispuseram:

> *Art. 13. A contribuição para o PIS/Pasep será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:*
>
> *I - templos de qualquer culto;*
>
> *II - partidos políticos;*
>
> ***III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;***
>
> *IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;*
>
> *V - sindicatos, federações e confederações;*
>
> *VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;*
>
> *VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;*
>
> *VIII - fundações de direito privado; e*
>
> *IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais.*
>
> *Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:*
>
> *I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;*
>
> *II - da exportação de mercadorias para o exterior;*
>
> *III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*
>
> *IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*
>
> *V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;*
>
> *VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;*
>
> *VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;*
>
> *VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*
>
> *IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;*
>
> ***X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.***

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 10 / 09
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22 / 10 / 07
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

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

§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

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

Aqui, pois, e somente aqui, se estabeleceram isenções (válidas a partir de fevereiro de 1999) de Cofins para instituições de educação, que se aplicam apenas às receitas "relativas às atividades próprias". Como se nota, também aqui, separaram-se claramente as instituições de educação das de assistência social. Para essas últimas, e apenas para elas, o art. 15 expressamente exigiu o cumprimento das disposições do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Para as de educação, não.

Todavia, dada a infeliz técnica legislativa adotada, faz-se necessário conjugar o inciso X do art. 14, com o inciso III do art. 13, ambos da MP, e eles com o art. 12 da Lei nº 9.532. Para mim, dessa extensa conjugação, apenas resulta que:

> ***São isentas da Cofins as receitas das atividades próprias de instituição de educação 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, desde que não apresente*** **superavit** ***em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.***

Assim penso porque ali não se fala de obrigação de gratuidade, nem se exige que ela seja "filantrópica" ou "beneficente". Entendo que não se aplicam a ela, pois, nem os requisitos previstos na Lei nº 8.212/91 nem os previstos no § 2º do mesmo art. 12 da Lei nº 9.532, este porque expressamente se refere apenas à imunidade lá tratada.

De qualquer modo, ainda que se entenda que este último é aplicável, no caso em tela não há qualquer prova de que não tenha sido atendido.

Tudo o que resta esclarecer, assim, é o sentido da expressão receitas próprias de suas atividades. A SRF tem dado o entendimento, expresso hoje inclusive em Instrução Normativa (nº 247/2002), de que seriam aquelas que não consubstanciassem contraprestação pelo serviço prestado. Analogamente ao que ocorreria com as associações, entende que, também para as instituições de educação, elas se restringiriam às "decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

Essa redação da IN simplesmente copiou as conclusões do Parecer Normativo CST nº 05/92. Mas este parecer faz expressa e exclusiva menção às associações, sindicatos, federações e confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641

entidades classistas. Daí porque se refere apenas às mensalidades instituídas por lei, assembléia ou estatuto. Ali se quis excluir de qualquer benefício a receita eventualmente obtida por aquelas associações e entidades em decorrência da venda de bens ou prestação de serviços.

Ora, sabe-se que as associações, espécie do gênero sociedades, se distinguem exatamente pela ausência do recurso ao mercado. Isto é, elas nascem para "prestar serviços" aos seus próprios associados. Em troca, e para viabilizá-la economicamente, rateiam eles entre si os custos inerentes aos serviços prestados. A relação com o mercado, então, restringe-se à aquisição dos "insumos" necessários àquele serviço.

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

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

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

Ora, o texto da lei não restringiu a isenção ao primeiro caso, o das associações. Ao contrário, não fez qualquer exigência de que as instituições de educação fossem constituídas como tal. Aliás, se essa fosse a intenção, não precisaria incluir um item próprio, na medida em que já estariam abrangidas pela expressão "associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532 (inciso IV do mesmo art. 13 da MP).

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

A aplicação da IN implica exigir a Cofins sobre as mensalidades cobradas, restringindo a isenção à parcela repassada pelos mantenedores a título de mensalidades e semelhantes. Não sendo a instituição constituída como associação, parece-me que esta última é que não é a receita das "atividades próprias" da instituição, que não visa prestar educação aos seus mantenedores.

Assim, mesmo que entenda incabível a aplicação da imunidade, considero que a entidade cumpre todos os requisitos para fruição da isenção deferida às instituições de educação pelo inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858/99. Pelo menos não há nos autos algo que a infirme.

De outra banda, para os que entendem possível a aplicação da imunidade, equiparando a educação à assistência social, é mister reconhecer que a jurisprudência oriunda do STF é uníssona no sentido de que o caráter "beneficente" não se confunde com a gratuidade integral. Basta que a instituição também coloque o serviço que presta à disposição de quem precisa e por ele não pode pagar - portanto, gratuitamente para estes - ainda que para isso cobre de quem pode.

Textualmente, em seu voto no julgamento da ADIN 2.028-5, assim se pronunciou o Ministro Moreira Alves:

> "...*Cuida-se de entidades beneficentes de assistência social não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado*".
>
> "*Não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviço atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes*".

No caso em tela, como já dito, a autoridade fiscal autuante sequer questionou a existência de gratuidade parcial. De fato, dos esclarecimentos prestados pela entidade (fls. 28/29) teve aquela autoridade acesso à informação quanto à existência de bolsas de estudo e nada questionou.

Na decisão recorrida, também se fez referência a atendimentos gratuitos em hospital mantido pela autuada, desqualificando-os, porém, por considerar que eram "remunerados" pelo SUS.

No recurso, a empresa demonstrou que tem até mesmo o certificado de entidade "beneficente" de assistência social expedido pelo CNAS.

Com essas considerações, entendo inteiramente descabida a tributação intentada e voto por dar integral provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22 / 10 / 08
Maria Luzimar Novais
Mat. Siape 91641