



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

**Processo n°** 10480.011121/2001-74  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-004.749 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2014  
**Matéria** COFINS - RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/09/1999

ENTIDADES DE FINS FILANTRÓPICOS MANTIDAS. EXTENSÃO DO DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO.

Após a entrada em vigor da Lei nº. 8.212/91, a isenção da Cofins, para entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida por outra a quem o direito à isenção tenha sido reconhecido; e, para o período em discussão, o direito à isenção das pessoas jurídicas de direito privado mantidas por outras entidades de fins filantrópicos deve ser reconhecido através do Ato Declaratório de Isenção, em consonância com o Regulamento da Previdência Social.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO.

As instituições de educação, para usufruir a isenção da Cofins sobre suas receitas próprias, não precisam de Ato Declaratório de Isenção do INSS.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS.

As receitas de serviços de educação, prestados por instituição educacional, são receitas decorrentes de atividades próprias e se enquadram na isenção prevista no art. 14, inc. X, da MP 2.158-35, de 2001.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Marcos Antônio Borges votou pelas conclusões. Vencido o Conselheiro Flávio de Castro Pontes que anulava o despacho decisório da Delegacia de origem por cerceamento do direito de defesa.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Paulo Sergio Celani, Marcos Antônio Borges, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Demes Brito e Cássio Schappo.

## Relatório

Adoto o relatório do acórdão recorrido, por retratar suficientemente a lide.

“Trata o processo de pedido de restituição da Contribuição para financiamento da seguridade social - Cofins, relativo ao período de 01/04/1999 a 30/09/1999, no valor originário de R\$ 721.427,17 (setecentos e vinte e um mil reais, quatrocentos e vinte e sete reais e dezessete centavos).

Consta do Termo de Intimação Fiscal que a interessada, ao ser intimada, apresentou a cópia do certificado de registro de entidades filantrópicas fornecida pelo Conselho de Assistência Social, conforme determina o inciso II do artigo 55 da Lei nº. 8.212/91 (documentos de fls. 101 a 105).

Intimada a apresentar o Ato Declaratório de reconhecimento de isenção de contribuições sociais emitido pelo Ministério da Previdência, a entidade apresentou a petição das fls. 109 a 120 e a documentação das fls. 121/169.

Na petição, a entidade faz várias alegações relacionadas à condição de entidade mantida pelo CETEC (Centro de Educação Técnica e Cultural) e aos fatos e dispositivos legais que envolveram estas sociedades no decorrer do tempo.

Não obstante as justificativas e documentos apresentados, o fisco constatou que a Universidade Católica não possui o Ato Declaratório de reconhecimento de isenção emitido pelo Ministério da Previdência, conforme solicitado às fls. 107.

Desta forma, concluiu que a Universidade Católica não atende aos §§ 1º. e 2º. do art. 55 da Lei nº. 8.212/91, informando ainda que a mesma já foi autuada pela Previdência Social, hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Conforme o Despacho Decisório (fl. 186) de 14/12/2007, o pedido de restituição foi indeferido, pelo fato de a contribuinte não atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº. 8.212/91 c/c a Lei nº. 8.383/91 e alterações posteriores, bem como a IN nº. 600/2005.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte traça inicialmente um histórico da situação da entidade e sua relação com a CETEC, praticamente nos mesmos termos já relatados no termo fiscal, ou seja:

- que era e continua sendo uma entidade mantida pela Sociedade Civil Centro de Educação Técnica e Cultural – CETEC, de acordo com o art. 1º. do Estatuto da Universidade

-em julgamento do processo 237.689/73, o CNSS decidiu pela manutenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos que concedera ao CETEC, extensivo às mantidas, com validade de 09/12/74 até 31/12/94;

-o Decreto nº. 984, em novembro de 1993, determinou o recadastramento das Entidades de Fins Filantrópicos, sob pena de interrupção do gozo de benefícios;

-a Resolução de nº. 44 de 30/11/1993 adverte no §1º. do art. 1º, sobre a necessidade de recadastramento das entidades mantidas que detenham personalidade jurídica própria, caso da Unicap, e a Resolução de nº. 46/1994 dispõe acerca da possibilidade de requerer a concessão ou renovação do certificado simultaneamente com o recadastramento;

-pela Resolução nº. 133 de 22/08/97, foi deferido o pedido de recadastramento e renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos da UNICAP como estabelecimento mantido pelo CETEC, com validade até 14/10/1996;

-até 14 de outubro de 1996, obteve o CEAS como instituição mantida pelo CETEC, e a partir de 15/10/96, em nome próprio, não havendo qualquer interrupção ou corte neste período, em sua condição de entidade de assistência social;

- por intermédio da Resolução nº. 133/1997, obteve a aprovação do seu pedido de recadastramento e renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, com efeitos a partir de 15/10/1996.

Em síntese, alega que possui status de Entidade Beneficente de Assistência Social, com certificado do filantropia e com direito à total isenção dos pagamentos das contribuições à seguridade social, com personalidade jurídica própria.

Entende a contribuinte que as disposições do art. 55 da Lei nº. 8.212/91, que relaciona os requisitos a serem atendidos pelas entidade de assistência social, a qual adverte que o benefício deve ser requerido ao INSS, é destinada àquelas instituições que estão fora do sistema e pretendem integrá-lo, com ou sem personalidade jurídica própria. Sustenta não estar sujeita ao requerimento ventilado no §. 1º. do art. 55 da Lei nº. 8.212/91, que nunca houve a desvinculação em relação à mantenedora, e apenas obteve o certificado em nome próprio por decisão do próprio Conselho, e que é de longo tempo considerada entidade filantrópica pelo INSS.

Invoca o § 2º., o qual identifica as empresas ou entidades que estão excluídas da isenção, e alega que o Decreto nº. 612/92, em seu art. 30, manteve inalterado o teor dos §§ 2º. e 11º. do art. 30, acrescentando a exceção no caso que trata o § 11, pelo qual o disposto nos §§ 6º. e 7º. aplicam-se à empresa ou entidade mantida por outra que, em 24 de julho de 1991, estava no exercício do direito à isenção, desde

que esse direito fosse a ela extensivo.

Reitera, por fim, que estava no exercício do direito à isenção por conta de sua mantenedora e não teria de proceder com qualquer requerimento, sendo necessário que o INSS tivesse verificado o descumprimento de algum dos requisitos para efetivar o cancelamento (§ 6º. do art. 30 do Decreto 612/92). Ainda, que a declaração encerrada no certificado do CNAS diz respeito a situações preexistentes ou fatos passados, possuindo efeitos claramente retroativos, pelo que o eventual cancelamento deste implicaria em incidência das contribuições para o futuro, a partir da perda da natureza filantrópica, jamais de modo pretérito. Desse modo, segundo a manifestante, o propósito de exigir-se ou negar-se a restituição de contribuições sociais pela perda da condição de isenta decorrente do fato de não ter requerido essa imunidade ao INSS, violaria manifestamente direito líquido e certo da UNICAP.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) indeferiu a manifestação de inconformidade conforme ementa a seguir:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/04/1999 a 30/09/1999*

*ENTIDADES DE FINS FILANTRÓPICOS. ISENÇÃO.*

*As entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para usufruir a isenção da Cofins, devem observar os requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991.*

*ENTIDADES DE FINS FILANTRÓPICOS MANTIDAS. EXTENSÃO DO DIREITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A partir da Lei nº. 8212/91, a isenção das contribuições sociais não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida por entidade a quem o direito à isenção tenha sido reconhecido.*

*ENTIDADES DE FINS FILANTRÓPICOS MANTIDAS. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RECONHECIMENTO DO DIREITO.*

*O direito à isenção das pessoas jurídicas de direito privado mantidas por outras entidades de fins filantrópicos deve ser reconhecido através do Ato Declaratório de Isenção, nos termos do Regulamento da Previdência Social.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/04/1999 a 30/09/1999*

*RESTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. COMPROVAÇÃO.*

*A restituição de créditos tributários depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos contra a Fazenda Nacional.”*

Contra esta decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Sergio Celani, Relator.

### 1 – Admissibilidade do recurso.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade para julgamento nesta turma especial.

### 2 - Cofins e entidades beneficentes de assistência social à luz da Lei nº 8.212, de 24/7/1991:

As decisões da Delegacia da Receita Federal do Brasil e da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento basearam-se em interpretação quanto à incidência da Cofins sobre receitas de entidade beneficente de assistência social, em especial, à luz da Lei nº 8.2112, de 1991.

Confrontemos, pois, esta interpretação e os argumentos tecidos contra ela pela recorrente.

A Constituição Federal (CF) de 1988 dispõe:

*“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:*

*I) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*b) a receita ou o faturamento;*

*c) o lucro.*

*(...)*

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

*(...)”*

Logo, somente as entidades beneficentes de assistência que atendam às exigências de lei podem usufruir da isenção constitucional (imunidade) das contribuições sociais.

Apesar de ser caso de imunidade, utilizo a palavra “isenção”, porque foi esta a utilizada pela CF, de 1988, qualificando-a como constitucional, logo, isenção constitucional.

A Lei nº. 8.212, de 1991, em seu artigo 55, em sua redação original, vigente à época dos recolhimentos objeto do pedido de restituição, assim dispôs sobre o assunto:

**Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:**

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

***II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;***

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

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

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*

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

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

A norma alcançava as contribuições sociais devidas sobre o faturamento e o lucro, art. 23, da Lei nº. 8.212, de 1991, dentre as quais se inclui a Cofins em discussão.

Verifica-se nos autos que a contribuinte, no período pleiteado, tinha personalidade jurídica própria e estava amparada por certificado de registro de entidades filantrópicas fornecido pelo Conselho de Assistência Social.

Porém, ela não apresentou o Ato Declaratório de reconhecimento de isenção de contribuições sociais emitido pelo Ministério da Previdência em seu nome, exigido com base no §1º, do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, alegando que não estaria obrigada a requerer a isenção, porque estaria amparada pelo direito adquirido de sua mantenedora que se estenderia a ela e que o fato de ter solicitado e obtido o cadastramento em seu próprio CNPJ demonstraria que já estava cadastrada.

Segundo a recorrente, só caberia exigir o requerimento de entidades que não integravam o sistema e que pretendiam integrá-lo após a edição da norma que passou a exigí-lo.

Conforme se vê no parágrafo 1º transcrito acima, as entidades beneficentes de assistência social detentoras de direito adquirido foram dispensadas de requerer ao INSS a isenção.

Esta dispensa somente alcançou as entidades detentoras do direito adquirido previstas nesta lei, pois, não existe direito adquirido a regime jurídico de tributação, conforme várias vezes assentado pelo Supremo Tribunal Federal.

O parágrafo 2º do art. 55 da lei, ao excluir da abrangência da isenção a empresa ou entidade que tivesse personalidade jurídica própria e fosse mantida por outra que estivesse no exercício da isenção, excluiu da entidade mantida a possibilidade de figurar como sujeita ao direito adquirido.

A recorrente, no período que pretende restituir a contribuição social, tinha personalidade jurídica própria e era mantida por entidade que estava no exercício da isenção, o que se comprova pela sua inscrição no CNPJ, pelo seu estatuto, pelos Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social apresentados e pelas próprias afirmações no decorrer deste processo, logo, não se aplicava a ela a isenção nem a ressalva do direito adquirido, ainda que em período anterior estivesse amparada por certificado de entidade beneficente concedido a sua mantenedora e extensivo a ela.

### **3 - Regulamentação da seguridade social.**

O Decreto nº 612, de 21/7/92, invocado pela recorrente, que conferiu nova redação ao Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 356, de 7/12/1991, e que permitiria entender que a entidade mantida por outra que estava no exercício do direito à isenção em 24/7/1991 estaria dispensada do requerimento se a isenção fosse extensiva a ela, não lhe socorre, porque foi revogado pelo Decreto nº 2.173, de 5/3/1997, que aprovou novo Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, o qual não repetiu as disposições invocadas no recurso.

Transcrevo as disposições destas normas para deixar bem claro suas diferenças.

Primeiro, o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 356, de 7 de dezembro de 1991, com redação dada pelo Decreto nº 612, de 21/7/1992:

*“Art. 30. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 25, 26 e 28 a entidade beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

*(...)*

*§ 1º A isenção das contribuições é extensiva às dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da entidade beneficente, quando por ela executadas e destinadas a uso próprio.*

**§ 2º A isenção não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício do direito à isenção, exceto no caso de que trata o § 11.**

§ 3º Ressalvado o direito adquirido, a isenção será requerida ao INSS na forma do art. 31.

(...)

§ 6º A entidade filantrópica que em 24 de julho de 1991 gozava da isenção de que trata este artigo, estará, a partir de 25 de julho de 1991, sujeita ao cumprimento das exigências referidas nos incisos I a VIII para manter a isenção, que poderá ser cancelada, a qualquer tempo, caso o INSS venha a verificar a falta de qualquer delas, ainda que isoladamente.

§ 7º O disposto no inciso II somente será exigido da entidade beneficiada pela isenção em 24 de julho de 1991, na forma do Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, quando da renovação do certificado ou do registro de entidade de fins filantrópicos.

(...)

§ 11. O disposto nos §§ 6º e 7º aplica-se à empresa ou entidade mantida por outra que, em 24 de julho de 1991, estava no exercício do direito à isenção, desde que esse direito fosse a ela extensivo.”

Agora, o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 2.173, 5/3/1997:

“Art. 30. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a pessoa jurídica beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

§ 1º A isenção das contribuições é extensiva a todas as entidades mantidas, suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da pessoa jurídica beneficente, quando por ela executadas e destinadas a uso próprio.

**§ 2º A isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada.**

§ 3º Ressalvado o direito adquirido, a isenção será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na forma do art. 31.

§ 4º A pessoa jurídica beneficente de assistência social que, em 24 de julho de 1991, gozava de isenção de que trata o Decreto-lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, será sujeita ao cumprimento das exigências referidas nos incisos I a VI deste

*artigo para manter a isenção, que poderá ser cancelada, a qualquer tempo, caso o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS venha a verificar a falta de qualquer delas, ainda que isoladamente.*

(...)"

A exceção do final do §2º, do art. 30, do Decreto nº 612, de 1992, para os casos previstos no §11 do mesmo artigo, não se encontra no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 2.173, de 1997, o que confirma a interpretação dada neste voto ao art. 55, §2º, da Lei nº 8.212, de 1991.

Uma vez que o então novo regulamento entrou em vigor em 6/3/1997, data da sua publicação no D.O.U., e que a exigência tributária rege-se pela norma vigente à época do fato gerador da ocorrência, o Decreto nº 612, de 1992, não pode favorecer a recorrente que pleiteia créditos referentes ao pagamento da Cofins no período de abril a setembro de 1999.

O novo regulamento vigorou até a entrada em vigor do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999 [D.O.U. de 7/5/1999, retificado em 18 e 21/06/1999], que também estabeleceu a exigência do Ato Declaratório. Cito:

*“Art. 208. A pessoa jurídica de direito privado deve requerer o reconhecimento da isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, em formulário próprio, juntando os seguintes documentos: (Revogado pelo Decreto nº 7.237, de 2010).*

(...)

*II - Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

(...)

*§ 1º O Instituto Nacional do Seguro Social decidirá sobre o pedido no prazo de trinta dias contados da data do protocolo.”*

Assim, o período em que ocorreram os fatos geradores da contribuição que a contribuinte pretende restituir esteve sob a égide de regulamentos que não dispensavam a exigência de requerimento de reconhecimento da isenção à entidade com personalidade jurídica própria mantida por outra que estava no exercício do direito de isenção.

Logo, a recorrente não comprovou atender aos requisitos necessários para que se pudesse considerar líquido e certo o crédito pleiteado com fundamento na condição de entidade beneficente.

#### **4 – Instituição educacional não precisa de Ato Declaratório do INSS para usufruir da isenção da Cofins sobre receitas decorrentes de atividades próprias.**

A contribuinte solicita restituição de Cofins recolhida indevidamente sobre suas receitas acadêmicas referentes ao período de maio a setembro de 1999, conforme fls. 40 a 82 do e-processo, as quais, por se caracterizarem receitas próprias, estariam amparadas pela isenção prevista no art. 14, inc. X, da Medida Provisória nº 2.113-32, de 21/6/2001.

Esta Medida Provisória substituiu as anteriores MP nº 1.807-5, de 1999, e 1.858-6, de 1999, e estabeleceu que a isenção alcançaria fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Posteriormente, entrou em vigor a MP nº 2.158-35, de 2001, que ainda vigora, cujo art. 14, inc. X, é igual ao da MP nº 2.113-32, de 2001.

**Extraio do pedido da contribuinte os seguintes trechos, com grifos meus, que corroboram a afirmação de que o pleito baseou-se, principalmente, na sua condição de instituição educacional, ainda que tenha afirmado tratar-se, também, de entidade de assistência social:**

*“2.2....No caso da Requerente, que é uma entidade educacional sem fins lucrativos e também de assistência social, não deverá incidir o referido tributo sobre a sua receita exclusivamente acadêmica, pelo que, acaso tenham ocorrido recolhimentos após a edição dessa norma, foram realizados indevidamente.*

*2.3. O certo é que, por lapso, ou mesmo induzida pelos recolhimentos que já vinha realizando, **não atentou a Requerente, no momento da publicação da norma, para fazer a separação das receitas, ou seja, suspender os pagamentos da COFINS incidentes sobre a sua receita acadêmica.***

*2.4. Nesse quadrante, os pagamentos efetivados a título de COFINS pela Requerente, a partir da competência abril/99, **calculados sobre a sua receita própria (acadêmica)**, devem ser restituídos, pela expressa exclusão assentada na Medida Provisória nº. 1.858/99 e suas reedições, sendo a mais recente a MP 2.113-32/01, no inciso X, do art. 14, c.c. o art. 13.*

*2.5. Consoante o demonstrativo, DARF e balancetes anexos (docs. 02 a 40), tem-se que a Universidade Católica de Pernambuco recolheu de maio/99 ate setembro de igual ano, a título de COFINS, calculado sobre a receita própria, a importância de R\$ 721.427,17 (setecentos e vinte e um mil, quatrocentos e vinte e sete reais e dezessete centavos).”*

Logo, o pedido deveria ser analisado também à luz da legislação que trata de instituições educacionais, a qual não exige, para a fruição da isenção, que a interessada requeira ao Instituto Nacional de Seguridade Social-INSS declaração da isenção.

A partir de agora, a palavra isenção não é mais utilizada no sentido de isenção constitucional, pois, não se trata de benefício estabelecido na Constituição, mas, sim, em lei.

Errou a autoridade administrativa ao conduzir o procedimento fiscal e proferir decisão com base apenas na premissa de que a contribuinte deveria provar a expedição de Ato Declaratório de Isenção do INSS, previsto no **art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991**. Cito:

*“Art. 55. **Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:***

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

*II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;*

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

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

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*

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

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

Nesta norma, não há qualquer referência às instituições educacionais, as quais amparam a não-incidência da Cofins sobre suas receitas próprias na legislação abaixo:

**Medida Provisória nº 2.113-32, de 21/6/2001:**<sup>1</sup>

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

*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;*

*(...)*

*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.*

(...)"

**Lei nº 9.532, de 10/12/1997:**

*“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “e”, 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.*

(...)”

Entre os requisitos previstos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, não se encontra o Ato Declaratório do INSS, cuja falta fundamentou o indeferimento do pedido de restituição e a decisão administrativa que julgou a manifestação de inconformidade.

Em nenhum momento as decisões administrativas consideraram que o caso poderia e deveria ser solucionado à luz da legislação aplicável às instituições educacionais e não à luz do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, que se aplica apenas às entidades beneficentes de assistência social.

Procedendo desta forma, em flagrante cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, induziu a contribuinte, que também é reconhecida como entidade beneficente de assistência social, a discutir, na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, apenas este artigo 55 e sua aplicação nas condições especiais em que obteve tal reconhecimento.

Por estas razões, o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição e os atos do processo a ele posteriores poderiam ser anulados.

Entretanto, com fundamento no art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, tendo em vista que no presente caso, a decisão do mérito a ser proposta é favorável à contribuinte, não se declara a nulidade, nem se determina a repetição do ato ou supressão da falta.

### **5 – Cofins, instituições de educação e receitas de atividades próprias**

São isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das 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, desde que atendidos os requisitos previstos neste artigo.

Conforme documentos acostados aos autos, em especial o Estatuto, Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, e cópias de balancetes, a recorrente foi instituída para prestar serviços de educação (art. 5º do Estatuto), presta efetivamente estes serviços (balancetes), coloca-os à disposição da população em geral (arts. 5º, incisos VII e VIII, 42, 67 e 78 do Estatuto), em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (arts. 2º e 82 do Estatuto).

O art. 83 do Estatuto dispõe que todos os bens da contribuinte, assegurada sua destinação específica, pertencem ao patrimônio social da Sociedade Mantenedora Centro de Educação Técnica e Cultural (CETEC), declarado de utilidade pública e reconhecido como Entidade de Assistência Social e que, na hipótese de extinção ou dissolução, todos os seus bens serão revertidos à Sociedade Mantenedora.

O art. 85 do Estatuto diz que os bens e direitos pertencentes à entidade somente poderão ser utilizados na consecução dos seus objetivos institucionais.

O art. 89 do Estatuto dispõe que: não serão remunerados os cargos dos conselhos deliberativos e consultivos, de chancelaria e de diretoria, bem como não serão distribuídos lucros, bonificações ou vantagens a conselheiros, chanceler, diretores ou dirigentes, mantenedora ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto; não será distribuída

qualquer parcela do patrimônio ou das rendas a qualquer pessoa como lucro ou participação no resultado; os recursos serão aplicados integralmente no país na manutenção dos objetivos institucionais; manter-se-á escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A fiscalização não apurou que ela deixou de atender a algum dos requisitos previstos no parágrafo 2º, do art. 12, da Lei nº 9.532, de 1997.

Por estas razões, a recorrente reúne as condições necessárias para usufruir da isenção da Cofins sobre as receitas decorrentes de suas atividades próprias.

### **6 – Quais são as atividades próprias de uma instituição educacional e, especificamente, de uma Universidade?**

A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 6º, 205 e 206, diz que a educação é um direito social, logo, de todos, e um dever do Estado e da família, que será promovido e incentivado com a colaboração da sociedade, e que o ensino público em estabelecimentos oficiais é gratuito.

Diz também que: o dever do Estado com a educação será efetivado, entre outras coisas, mediante a garantia de ensino fundamental obrigatório, gratuito e de qualidade e do acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; o acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo; o não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

Ainda, no art. 209, ficou estabelecido que o ensino é livre à iniciativa privada, desde que cumpridas as normas gerais da educação nacional e submissão à autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

É patente que sem a atuação complementar da iniciativa privada o Estado Brasileiro não conseguiria atender às demandas educacionais da sociedade. A atuação privada neste setor é imprescindível.

O cidadão contribuinte, titular do direito subjetivo ao ensino obrigatório, gratuito e de qualidade para si e seus dependentes, diante da incapacidade do Poder Público de atender a este direito, precisa pagar pelos serviços de educação prestados por instituições privadas.

O contribuinte paga tributos que deveriam manter a educação pública gratuita de qualidade, mas, pela falta desta educação, paga pelos serviços de uma instituição privada, sobre os quais incidem mais tributos.

Diante disto, o que foi feito?

A CF de 1988 já havia proibido a instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação.

Após, considerando os efeitos da incidência das contribuições sociais, foram editadas normas para retirar da incidência da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições educacionais **que prestem os serviços para os quais houverem sido**

**instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado**, sem fins lucrativos, conforme transcrição na seção 2 deste voto.

Assim, o serviço deve constar dos atos constitutivos da instituição e deve ser prestado em caráter complementar às atividades do Estado. Logo, este serviço só pode ser o de educação, e as atividades só podem ser aquelas relacionadas à educação, que incluem o ensino, mas não somente este, pois, segundo o *Dicionário Houaiss*, educação, ato ou processo de educar que inclui qualquer estágio deste processo, é a “*aplicação de métodos próprios para assegurar a formação e o desenvolvimento físico, intelectual e moral de um ser humano*”.<sup>2</sup>

Também segundo o *Dicionário Houaiss*, *próprio* é adjetivo que significa, entre outras coisas: “1) *que pertence ao sujeito da oração <foi em seu p. carro> <mora em casa p.>* 2) *que serve para determinado fim; adequado, conveniente, apropriado <preencha o formulário p.> <o momento não é p. para pedir a mão da moça>* 3) *que só existe em relação a um sujeito, a uma maneira de ser intrínseca a este e que o caracteriza; inerente, peculiar, típico <jeito p. de agir>...5) em pessoa; mesmo (<o p. professor me disse isso>...8 LÓG no aristotelismo, determinação que, embora seja um qualificativo de um objeto específico, não podendo ser atribuída a qualquer outra realidade, não participa de sua essência ou definição (p.ex. ser médico, com relação a homem)...”*

Pode-se dizer que atividades próprias de uma instituição educacional são aquelas que, ainda que não participem de sua definição, existem e servem para a consecução de sua finalidade, são inerentes a ela.

Especificamente, no caso de universidades, a educação inclui ensino, pesquisa e extensão, uma vez que a própria CF/1988, em seu art. 207, dispõe que elas gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial e **devem obedecer ao princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão**, de modo que estas atividades são próprias de uma universidade.

Por isso, e considerando que o art. 5º do Estatuto da recorrente deixa claro que é seu objetivo educar em nível superior, por meio das atividades de ensino, pesquisa e extensão, as receitas relativas a estas atividades estão isentas da Cofins, por força do art. 14, inc. X, da MP nº 2.158-35, de 2001.

Por outro lado, não há na norma que estabeleceu a isenção exigência de que as receitas relativas às atividades próprias devam ser gratuitas.

Não pode uma instrução normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil definir a abrangência da expressão “*atividades próprias*” de modo a restringir o alcance da norma de isenção, ou estabelecer como condição para a isenção que os serviços sejam prestados gratuitamente.

É a lei que cria tributos e que estabelece isenções tributárias. E a lei não disse que as atividades próprias relativas ao serviço de educação não poderiam ter caráter contraprestacional.

<sup>2</sup> HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro.

Logo, o art. 47, §2º, da IN SRF nº 247, de 2002, por meio do qual se tentou restringir as receitas alcançadas pela isenção, dispendo considerarem-se *“receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”*, não pode servir para fundamentar a decisão deste Colegiado no caso em discussão.

Por estas razões, mensalidades de cursos de graduação, pós-graduação e extensão e taxas de matrícula nestes cursos não eram tributadas pela Cofins no período em discussão.

### **Conclusão.**

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito da contribuinte à isenção da Cofins sobre suas receitas com mensalidades e taxas de matrícula em cursos de graduação, pós-graduação e extensão, referentes ao período de apuração de 1º/4/1999 a 30/9/1999.

(assinado digitalmente)  
Paulo Sergio Celani.