

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

Processo nº 10680.004894/2005-71
Recurso nº 258.241 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.495 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2010
Matéria COFINS
Recorrente COLÉGIO SÃO MIGUEL ARCANJO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

Ementa:

COFINS. IMUNIDADE ESTABELECIDADA PELO ART. 195, §7º DA CF/88, EM FAVOR DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

As associações civis constituídas para a prestação de serviços educacionais podem se caracterizar como entidades beneficentes de assistência social, contanto que cumpram com os requisitos constitucionais e legais aplicáveis. É dispensável, para a condição de instituição beneficente, que as atividades empreendidas pela entidade o sejam em caráter exclusivamente gratuito. Inteligência do artigo 55, da Lei no. 8.212/91 e da ADI-MC no. 2.028-5.

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. COFINS. ISENÇÃO VEICULADA PELO ART. 14, DA MP 2.158-35/01. SENTIDO E ALCANCE.

O artigo 14, da MP nº 2.158-24/01 outorga isenção, relativamente a COFINS, às "*receitas relativas às atividades próprias*" de associações civis, entre outras entidades. Estão compreendidas no campo de abrangência da regra isentiva as receitas auferidas em contraprestação pela prestação de serviços de educação, em se tratando de associação constituída para este mister.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Robson José Bayerl, Winderley Moraes Pereira e Antonio Carlos Atulim votaram

pelas conclusões, pois reconheceram apenas que a instituição era imune à incidência da contribuição por preencher os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira e Ivan Allegretti.

Relatório

Tem-se, na origem, auto de infração para constituição de crédito relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, pertinente ao período compreendido entre janeiro de 2000 e dezembro de 2002, inclusive.

Descreve a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 14/17, que a autuada não declarou (em DCTF) ou recolheu qualquer importância a título de COFINS no período considerado. Narra também se tratar de associação sem fins lucrativos de propósitos estatutários educacionais, portadora (i) do título de utilidade pública federal, (ii) de registro e certificado expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, e (iii) de registro na Secretaria de Estado da Educação de Minas Gerais. Reconhece a autoridade, ainda, a concessão, pela instituição, de bolsas de estudo integrais e parciais.

Sem prejuízo destas constatações, a fiscalização deu prosseguimento à lavratura do lançamento por não vislumbrar, no contexto, seja o preenchimento dos pressupostos da imunidade prevista no artigo 195, §7º da CF, seja o alcance da isenção garantida às associações sem fins lucrativos, pelo artigo 14, da MP no. 2.158-35/2001. No que se refere à imunidade, deixou a autoridade de reconhecê-la à autuada por entender, em suma, que a assistência social, conjunto de atividades agraciado com o benefício, não compreende o objeto social perseguido pela instituição, como dito, a promoção da educação. Quanto ao regime isencional, embora admitindo a sua aplicabilidade à autuada, a auditoria fiscal deu por não abrangido pelo tratamento a percepção de receitas contraprestacionais e não-gratuitas, rigorosamente como prega a IN SRF no. 247/02.

Dáí porque, concluindo o procedimento, a fiscalização compôs a base de cálculo da exação pela somatória das receitas provenientes das seguintes origens (fls. 18/19):

- (a) matrículas e mensalidades escolares (conta 3.1.0.01.001);
- (b) taxa para processo seletivo de admissão à escola (conta 3.1.0.01.004);
- (c) aulas de recuperação e reforço (conta 3.1.0.01.021);
- (d) contribuição de expediente cobrada dos alunos (conta 3.1.01.022);
- (e) aluguéis recebidos (conta 3.2.0.06.001);

- (f) juros recebidos de aplicações financeiras (conta 3.2.0.08.001);
- (g) multas e juros decorrentes de mensalidades pagas em atraso (conta 3.2.0.13.004); e
- (h) descontos recebidos (conta 3.2.0.08.002).

Sobreveio, então, a impugnação de fls. 213/224, ao ensejo da qual a recorrente trouxe aos autos comprovantes (i) da obtenção dos títulos de utilidade pública federal, estadual e municipal, (ii) da outorga de registro e de certificado de entidade beneficente de assistência social, (iii) de inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social da cidade em que sediada, além de cópia de seu estatuto e das mais recentes demonstrações financeiras elaboradas. Sustentou ser beneficiária da imunidade conferida pelo artigo 150, §7º da CF e, em resposta à motivação do auto, argumentou no sentido da possibilidade de instituições educacionais se caracterizarem como beneficentes de assistência social.

Em Primeira Instância, o julgamento coube à DRJ-Belo Horizonte/MG que, por unanimidade, desproveu a impugnação. De acordo com o aresto, a recorrente se limitaria a oferecer serviços educacionais a pessoas em condições de custeá-los, o que contrariaria a essência do assistencialismo, voltado, sobretudo, ao atendimento de desprotegidos, carentes e marginalizados. Prevaleceu também o entendimento, supostamente amparado na CF/88, de que a assistência social não poderia compreender a oferta de serviços de educação e, por estes dois fundamentos, recusou-se o almejado reconhecimento da imunidade. Por fim, mantendo-se a orientação da autoridade de origem quanto à abrangência da isenção prevista pela MP n. 2.158-35, entendeu-se que, por serem contraprestacionais, as receitas objeto da exigência realmente não mereciam o tratamento privilegiado.

No recurso voluntário, repetem-se, em suma, as razões já aviadas em impugnação.

Este, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

Conheço do recurso, eis que tempestivamente interposto e atento aos demais requisitos de admissibilidade.

1 Imunidade.

Início transcrevendo o fundamento constitucional do direito à imunidade relativamente à COFINS:

"Art. 195.

(..)

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

O primeiro objeto de análise a respeito está na relação entre beneficência e gratuidade. Refiro-me à tese segundo a qual somente satisfariam o pressuposto da beneficência instituições que oferecessem suas comodidades unicamente a título gratuito e apenas a necessitados. De minha parte, tenho que a restrição não procede e, para refutá-la, recorro ao voto do Ministro Moreira Alves por ocasião do julgamento da medida cautelar na ADI no. 2.028-5, ajuizada precisamente a propósito da invalidação de dispositivos da Lei no. 8 212/91 que assim prescreviam. Confira-se:

“Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (..) mas não exclusivamente filantrópicas, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo §7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais (..)”

Mas pode-se ir além para rejeitar o argumento. De acordo com a Lei no. 8.742/93 – Lei Orgânica da Assistência Social – a condição de entidade beneficente de assistência social era, à época dos fatos geradores referidos pelo auto de infração, objeto de certificação expedida pelo Conselho Nacional de Assistência Social (artigo 18, inciso IV). Referido certificado, a sua vez, tinha os pressupostos da sua emissão regulados pelo hoje revogado Decreto no. 2.536/98, cujo artigo 3º textualmente exigia da instituição aspirante ao documento que aplicasse *“anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares (...)”*

Um dos requisitos, portanto, impostos às entidades beneficentes de assistência social consistia na aplicação de uma fração, de 20%, de suas receitas contraprestacionais, auferidas da venda de serviços, de aplicações financeiras, da alienação e locação de ativos, em atividades gratuitas. E se é assim, está explicitamente autorizada a oferta de serviços e de utilidades em caráter oneroso. Mais do que meramente autorizada, pode-se dizer que as atividades remuneradas da entidade eram estimuladas pelo sistema, haja vista que, em valores absolutos, tanto maior seria a obrigatoriedade de aplicação em gratuidade quanto mais expressivas as receitas contraprestativas.

Vencida esta etapa, a discussão prossegue em torno da compreensão das atividades educacionais entre as possíveis formas de assistência social. O aresto recorrido posiciona-se negativamente a respeito, dele se inferindo que, para a DRJ, seria sintomática a

opção do constituinte por tratar das duas realidades, educação e assistência social, em capítulos distintos.

Mais uma vez, posiciono-me em sentido contrário ao do acórdão de Primeira Instância. O argumento nele lançado foi, inclusive, submetido ao STF nas informações prestadas pelo Presidente da República na já mencionada ADI no. 2.028 e rejeitado na oportunidade em que o Plenário concedeu a cautelar. Veja-se:

“E entre essas necessidades se encontram as relativas à saúde e também à educação, esta como meio para atender a objetivos visados pelo artigo 203, como o amparo às crianças e adolescentes carentes e à promoção da integração no mercado de trabalho

()

Esse conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização dessa assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição. Aliás, esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, abarca a entidade beneficente de assistência educacional (assim, no ROMS 22.192, relator o Ministro Celso de Mello, no ROMS 22.360, relator o Ministro Ilmar Galvão, e, anteriormente, no MI 232 de que fui relator).”

O próprio artigo 55, da Lei no. 8.212/91, na redação que prevaleceu depois de deferida a cautelar na ADI no. 2.028, incluía a atividade educacional entre as espécies possíveis de assistência social, demandando do pretendente à imune que promovesse “a assistência social beneficente, **inclusive educacional** ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes”.

Também explícito neste sentido é o artigo 2º, do Decreto no. 2.536/98, cujo artigo 2º conceitua “entidade beneficente de assistência social” por referência a seus possíveis segmentos de atuação:

“Art. 2º Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de

I – proteger a família, a maternidade, a infância a adolescência e a velhice;

II – amparar crianças e adolescentes carentes,

III – promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;

IV – promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde,

V – promover a integração ao mercado de trabalho ”

Igualmente importante é ressaltar que a ora recorrente é, ela própria, titular do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) – conforme se vê de fls. 256/257 – a significar que sua exclusiva vocação para as atividades educativas não é, nem consistiu, obstáculo ao reconhecimento da sua condição como tal pelo CNAS. Daí porque o funcionamento como instituição de ensino não é suficiente para alijar a recorrente da imunidade por ela pretendida.

Não tenho dúvidas de que era o artigo 55, da Lei no. 8.212/91, o dispositivo de lei que disciplinava a imunidade concedida pela CF. Não se tratava, como sustentaram alguns, de uma norma isentiva, mas da própria imunidade já contida no artigo 195, §7º da Carta da República. Embora o *caput* do dispositivo textualmente empregasse o termo “isenção”, isso seguramente não era o bastante para convencer de que fosse realmente essa a figura.

Lembremos que o próprio preceito constitucional (art. 195, §7º) se utiliza do mesmo vocábulo, o que nunca impediu seja a doutrina, sejam os tribunais, de nele reconhecer a outorga de uma imunidade e não de uma isenção.

Importante também considerar, nesse passo, que o tratamento regulado pelo artigo 55, da Lei nº 8.212/91 era também, tanto quanto o do comando constitucional, endereçado às *entidades beneficentes de assistência social*, como se lê do *caput*. Pois a se qualificar de isenção o ali disciplinado, ter-se-ia incongruência sistêmica insanável. O artigo constitucional garantiria imunidade à instituição, contentando-se em dela exigir que fosse beneficente de assistência social. Para gozar da isenção instituída na Lei nº 8.212/91, porém, a entidade precisaria cumprir como todos aqueles requisitos objetivos listados acima. Resultado: ter-se-iam requisitos mais rigorosos para o cumprimento da isenção do que para a obtenção da imunidade. Seria cogitável, então, que embora satisfazendo o necessário para ser imune e, portanto, ficar à margem do poder de tributar, uma entidade ainda não cumprisse o exigido para ser isenta. Antes de ser isenta, portanto, a instituição já seria imune.

Por estes motivos, parece-me que o artigo 55, da Lei nº 8.212/91 fora veiculado justamente a pretexto de atender à parte final da norma constitucional, a fim de regular a imunidade nela estabelecida (“... *que atendam às exigências estabelecidas em lei*”). Sendo assim, quem quer que pretendesse a condição de imune precisaria atender os pressupostos objetivos fixados pela lei.

E esses pressupostos eram os seguintes, tal como previstos na redação que sobreviveu à ADI no. 2.028-5:

“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 Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência 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 órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.”

E basta compulsar os autos com atenção para verificar que o cumprimento destes requisitos está documentalmente demonstrado pela recorrente. Senão, vejamos:

(a) título de instituição de utilidade pública federal: Decreto de 30.09.1991 (fls. 374/375);

(b) título de instituição de utilidade pública estadual: Decreto Estadual no. 15.446/73 (fls. 376);

(c) título de instituição de utilidade pública municipal: Lei Municipal no. 2.161/73 (fls. 264 e 377);

(d) registro no CNAS: fls. 234;

(e) certificado de entidade beneficente de assistência social, expedido pelo CNAS: fls. 256, 257, 370;

(f) inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS-BH): fls. 258 e 372;

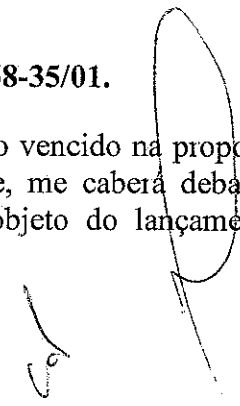
(g) não remuneração ou concessão de vantagens ou benefícios a diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores: estatuto social, artigo 45 (fls. 231), demonstrações financeiras (fls. 265/292, 381, 390, 392/394, 406, 420, 431, 432/435);

(h) aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais: estatuto social, artigo 48 e 49 (fls. 231), e demonstrações financeiras.

Por estar convencido de que nenhum obstáculo de ordem normativa restringe o reconhecimento de imunidade à recorrente e, além disso, por me parecer suficientemente demonstrado, por elementos idôneos de prova, o cumprimento dos pressupostos para tanto, é que tenho por caracterizada a hipótese do artigo 195, §7º da CF/88.

2 Fundamentação Subsidiária: a Isenção Prevista pela MP no. 2.158-35/01.

Em caráter exclusivamente subsidiário, quer dizer, caso vencido na proposta de provimento do recurso com motivação na imunidade da recorrente, me caberá debater, então, a tese remanescente do recurso, segundo à qual as receitas objeto do lançamento desfrutariam da isenção veiculada pela MP nº 2.158-35/01.



Neste tema, a controvérsia reside, essencialmente, no alcance da regra isentiva. O que se deve entender, em suma, por “receitas relativas às atividades próprias das associações sem fins lucrativos”?

Vejamos os dispositivos normativos pertinentes:

“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.”

“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:

()

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 9.532/97,”

E de seu turno, o que estabelece este último prescritivo legal? Eis o texto:

“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.

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

Se conjugarmos estas disposições todas (inclusive as do artigo 12, a que o artigo 15 faz remissão), teremos que os requisitos de que depende o direito à isenção são:

- (i) ser entidade de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico ou revestir a forma de associação civil;
- (ii) prestar os serviços para os quais houver sido constituída, colocando-os à disposição das pessoas a que se destinem;
- (iii) não perseguir finalidade lucrativa, assim entendida a não obtenção de superávit ou, quando existente este, aplicando-se-o na manutenção dos objetivos associativos;
- (iv) não remunerar, por qualquer forma, os serviços prestados por seus dirigentes;
- (v) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus propósitos sociais;

- (vi) manter escrituração completa em livros revestidos das formalidades aplicáveis;
- (vii) conservar por cinco anos os documentos comprobatórios da origem de suas receitas e da efetivação de suas despesas; e
- (viii) apresentar anualmente a Declaração de Rendimentos.

Cumprindo cumulativamente com os requisitos em tela, as associações, a exemplo da recorrente, têm direito à isenção relativamente à COFINS quanto às “receitas relativas às suas atividades próprias”. Neste particular, repiso que o auto de infração não está lastreado no suposto desatendimento dos pressupostos de que depende a outorga da isenção, e sim na amplitude objetiva do benefício que, no entender da autoridade, não abrigaria a maior parcela das receitas regularmente percebidas pela instituição. Em termos formais, pode-se dizer que a fiscalização aceita a realização da *hipótese* da regra de isenção, mas que constrói um *consequente* normativo de abrangência mais restrita do que aquela reclamada pela recorrente.

Para compreender o sentido da expressão “atividades próprias” a fiscalização vale-se essencialmente de interpretação histórica. Recorre ao seqüenciamento legislativo da matéria para aduzir que, ao conferir a isenção, o propósito da MP nº 2.158-35/01 teria sido o de simplesmente restabelecer a base de cálculo da COFINS a que as associações se submetiam antes do advento da Lei nº 9.718/98. Daí porque, prossegue, dever-se-ia entender por “receitas relativas a atividades próprias” somente aquelas conseguidas gratuitamente.

De minha parte, digo que o texto da norma posta seria muito infeliz acaso servisse a este escopo, o de recompor o tratamento dispensado pela LC nº 70/91.

No esforço de compreender o alcance da expressão é convidativo interpretá-la em comparação com o sentido atribuído a outra expressão, de sentido no mínimo análogo, contida no §4º, do artigo 150, da CF/88. A pretexto de limitar a imunidade a impostos prevista para templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos e também instituições de educação e assistência social, o dispositivo refere ao patrimônio, renda e serviços associados às “finalidades essenciais das entidades” em comento.

Também parte da doutrina enxerga entre as duas expressões a aproximação de sentido que autoriza emprestar a interpretação construída para uma na compreensão da extensão da outra. É como pensa Leandro Marins de Souza, no seu “Tributação do Terceiro Setor no Brasil”:

“Não é a condição contraprestacional que define se a receita é oriunda de atividade própria da entidade ou não. O conceito a ser aqui utilizado é o mesmo trabalhado quando da interpretação da cláusula do artigo 150, §4º da Constituição Federal, que se remete às finalidades essenciais das entidades. Ora, é própria a atividade da instituição quando se volta a seus objetivos institucionais, a suas finalidades essenciais. Estando fora desta característica, a atividade não será própria de entidades sem fins lucrativos, afastando-se a isenção em comento”. (Tributação do Terceiro Setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, p. 296)

Pensando o dispositivo constitucional, o STF lhe atribuiu exegese “finalística”, se é que assim se poderia designar seu entendimento. Depreendeu que renda relacionada às “atividades essenciais” da pessoa jurídica seria não necessariamente aquela *oriunda da prática de suas atividades essenciais*, mas a que, obtida das mais variadas origens, a entidade destinasse à consecução e ao desenvolvimento de suas finalidades estatutárias. A compreensão está bem sintetizada na Súmula nº 724 da Corte, enunciada em dezembro de 2003: *“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’ da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”*.

Sob esta leitura, abstrai-se completamente da procedência da receita para focalizar tão-somente a sua aplicação que, de acordo com o STF, há de ser na perseguição dos objetivos estatutários da entidade. A prevalecer semelhante compreensão para a hipótese em concreto, as receitas de atividades contraprestacionais estariam albergadas pela isenção tanto quanto os ingressos gratuitos, a depender exclusivamente do destino que se lhes der.

Esta leitura comete o pecado de reduzir dois requisitos constitucionais independentes para a fruição da imunidade a apenas um. Exigir que a instituição aplique suas rendas na consecução de seus propósitos estatutários é o mesmo que demandar-lhe a dedicação a fins não-lucrativos. O que vem a ser uma entidade sem escopo de lucro, senão aquela cujos recursos precisam ser permanentemente revertidos ao objeto social, em vista de vedação a que sejam distribuídos? Veja-se, a respeito, os incisos I e II, do artigo 14 do CTN e, ainda mais revelador, o §3º do artigo 12, da Lei nº 9.532/97: *“Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”*.

Parece-me, portanto, que por inutilizar a independência da restrição contida no §4º do artigo 150 da CF em face de um outro requisito constitucional, a proposta hermenêutica consolidada na Súmula STF nº 724 não seja a melhor.

Mas ainda mantendo como referência a imunidade do artigo 150, inciso VI, da CF/88, pode-se buscar o sentido para a expressão “*finalidades essenciais*” no próprio CTN que, afinal, tem a incumbência constitucional de, justamente, disciplinar as limitações ao poder de tributar. E o §2º, do artigo 14 do Código adjudica o seguinte sentido ao texto da CF:

“Art 14

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

Se emprestarmos a mesma exegese à expressão veiculada pela MP nº 2.158-35/01, passaremos a definir a abrangência da isenção a partir da relação entre as atividades geradoras de receita e o objeto social da instituição. Altera-se a perspectiva. Quando propõem que se adjudique à expressão “receitas relativas a atividades próprias” o sentido de ingressos auferidos gratuitamente apenas, a auditoria fiscal e o acórdão recorrido, a meu ver, *voltam suas atenções para o que, supostamente, seriam atividades próprias das associações civis como categoria, como gênero, e não para o que seria próprio de cada associação civil aspirante à isenção, considerada em si mesma*. Sugerem que se limite o benefício a anuidades, mensalidades e doações por assumir que estes sejam recursos típicos de uma entidade sem fins lucrativos.

Não vejo assim por dois motivos. O primeiro deles é que, salvo melhor juízo, não se pode falar em atividades que sejam próprias ou típicas das associações civis em geral. O que as caracteriza como tais, é dizer, o que é comum a todas elas não é a atividade a que se dedicam ou o serviço que prestam. As mais variadas atividades podem ser desempenhadas pelas associações civis porque não há objeto que lhes seja vedado praticar. O que, ao contrário, lhes é comum é o trato dos recursos que obtêm. São associações civis simplesmente porque afetam integralmente suas receitas à manutenção e expansão de suas atividades, sejam elas quais forem. É um equívoco, portanto, supor que se possa delimitar a “atividade própria” deste gênero de pessoas jurídicas

O segundo motivo resulta de interpretação literal do artigo 14 da MP nº 2.158-35/01 – já que estamos no campo das isenções (artigo 111, CTN). Na dicção normativa, isentas de COFINS não são as “atividades próprias” das associações, mas as “receitas relativas às atividades próprias”. E nisso vai uma diferença. Se o benefício se dirige às receitas *relativas* às atividades próprias é porque, a meu ver, há uma vinculação entre o exercício de uma atividade e a percepção de uma receita. Está-se falando de uma atividade geradora de receita; de uma receita decorrente de uma atividade que a produz. Não faz sentido, então, pensar a regra isentiva apenas abrangendo as receitas gratuitas porque, por definição, estas não decorrem de qualquer atividade empreendida por quem as auferem. Justamente porque não são contraprestativas, não são “*relativas*” a atividade alguma.

Mais ainda. Se associarmos o contido no artigo 14, da MP nº 2.158-35/01 com o disposto no artigo 15, da Lei nº 9.532/97 a que remete, teremos que se consideram “*receitas relativas às atividades próprias*” das associações civis todos os ingressos provenientes dos “*serviços para os quais houverem sido instituídas*”, desde que “*os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*”.

Estamos falando, *in casu*, de uma entidade constituída essencialmente para prestar serviços educacionais. Este o seu mais típico objeto social. Que espécie de receita pode lhe ser mais própria do que a auferida dos próprios alunos, em contraprestação ao ensino que recebem?

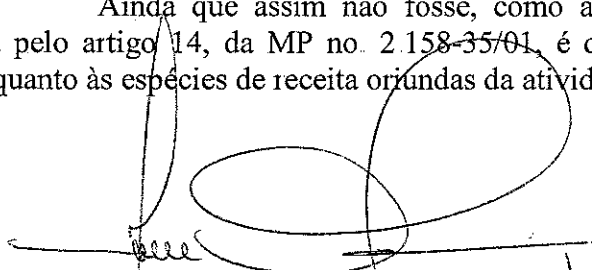
É por estas razões que, eventualmente vencido no reconhecimento da imunidade, entendo improsperável o auto de infração relativamente às receitas advindas da atividade educativa, designadamente as seguintes:

- (a) matrículas e mensalidades escolares (conta 3.1.0.01.001);
- (b) taxa para processo seletivo de admissão à escola (conta 3.1.0.01.004);
- (c) aulas de recuperação e reforço (conta 3.1.0.01.021); e
- (d) contribuição de expediente cobrada dos alunos (conta 3.1.01.022);

3 Conclusões.

Em vista do exposto, voto pelo provimento integral do recurso, a fim de que se cancele a exigência com fundamento na imunidade da recorrente relativamente às contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social (art. 195, §7º, CF).

Ainda que assim não fosse, como a recorrente é beneficiária da isenção concedida pelo artigo 14, da MP no 2.158-35/01, é de se cancelar parcialmente o auto de infração, quanto às espécies de receita oriundas da atividade educacional, todas listadas acima.



Marcos Tranchesí Ortiz