

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

Processo nº 10830 009085/2002-42
Recurso nº 225.070 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.393 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2010
Matéria COFINS
Recorrente C.C.C CENTRO DE CIÊNCIA E CULTURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/08/2002

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

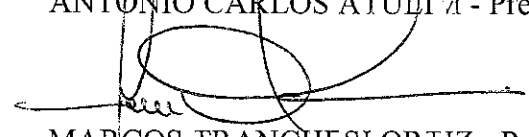
O artigo 14, da MP nº 2.158-24/01 outorga isenção, relativamente a COFINS, às “*receitas relativas às atividades próprias*” de associações civis, entre outras entidades. Não estão compreendidas no campo de abrangência desta regra isentiva as receitas auferidas, em caráter contraprestacional, pela prestação de serviços de educação.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz (Relator), Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento do recurso o Dr. José Antonio Minatel. OAB/SP nº 37.065.


ANTONIO CARLOS ATULLI - Presidente


MARCOS TRANCHESI ORTIZ - Relator


ROBSON JOSÉ BAYERL – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Associação civil sem propósitos lucrativos, a ora recorrente foi submetida a procedimento fiscal que culminou, em setembro de 2002, na lavratura de auto de infração para exigência da COFINS relativamente aos períodos de apuração de julho de 1999 a agosto de 2002, inclusive, sobre “suas receitas contraprestacionais decorrentes da venda de serviços de educação” (fls. 210).

Constatou a fiscalização, com efeito, que a recorrente obteve nos períodos investigados receitas substanciais resultantes da prestação de serviços de educação – ensinos fundamental e médio e cursos pré-vestibular – em especial a seus associados. De acordo com seu estatuto social, cuja cópia consta de fls. 37/54 dos autos, a entidade é, como dito, associação civil sem fins lucrativos (artigo 1º), dedicada a contribuir para o ensino, a cultura, a ciência e, em particular, a organizar, manter e desenvolver a educação (artigo 3º).

Dentre seus possíveis associados, figuram os assim chamados “associados beneficiários”, cujo vínculo com a recorrente perdura apenas pelo tempo necessário a que concluem os cursos em que estejam matriculados (artigo 4º). São os alunos da instituição. Ainda de acordo com o estatuto, a classe dos “associados beneficiários” tem direito a “utilizar-se das atividades sociais e serviços educacionais oferecidos pela Entidade, mediante recolhimento da respectiva remuneração, na forma fixada pela Diretoria (..) (artigo 9º)”.

Também relevante o artigo 30 do ato constitutivo da associação, de acordo com o qual constituem receitas para a manutenção das atividades sociais as “remunerações e contribuições recebidas dos associados”. Figura, ainda, entre os documentos exibidos pela recorrente à autoridade lançadora cópia do contrato-padrão de prestação de serviços educacionais aos quais os alunos da instituição – associados beneficiários – aderem para frequentar os cursos oferecidos mediante contraprestação pecuniária (fls. 65).

De posse dessas informações, preparou a autoridade processante extenso “Relatório de Ação Fiscal” (fls. 213-238), ao longo do qual, no que interessa, fez as seguintes ilações de direito e de fato para suportar o lançamento:

(a) no regime da LC nº 70/91, a COFINS somente incidia sobre o faturamento, assim entendidas as receitas resultantes da comercialização de mercadorias e da prestação de serviços, de sorte que, para as associações civis, apenas as receitas de origem contraprestativa submetiam-se à exação, enquanto que as doações, anuidades e demais ingressos gratuitos ficavam à margem da incidência;

(b) com o advento da Lei nº 9.718/98 e a ampliação da base impositiva da contribuição, todas as receitas auferidas por instituições como a recorrente – inclusive as não-contraprestativas – passariam a se submeter à incidência;



(c) para supostamente restabelecer o regime tributário vigente sob a LC nº 70/91, o Executivo teria prescrito a regra isentiva contida no artigo 14 da atual MP nº 2.158-35/01, em favor das “*receitas relativas às atividades próprias*” de entidades educacionais sem fins lucrativos; nesse sentido, depois de fevereiro de 1999, quando entrou em vigor a disposição, as instituições contempladas voltariam a apurar a COFINS sobre as receitas de caráter contraprestacional, rigorosamente como estavam adstritas a fazer no regime da LC nº 70/91, em vista da isenção abrigar as receitas gratuitas;

(d) afora a contida na MP nº 2.158-35/01, a legislação ordinária estabeleceria ainda uma segunda suposta isenção no artigo 55, da Lei nº 8.212/91, esta aplicável não apenas à COFINS, mas também às demais contribuições para a Seguridade Social e cuja abrangência atingiria toda e qualquer receita, independentemente da origem, obtida pelas entidades que satisfizessem os requisitos ali estatuídos;

(e) como, no curso do procedimento fiscal, a própria recorrente admitiu não satisfazer por inteiro os pressupostos para a fruição do tratamento previsto pelo artigo 55, da Lei nº 8.212/91 – designadamente, o reconhecimento de utilidade pública e o certificado de entidade beneficente de assistência social (fls. 72) – a autoridade afastou a aplicação, ao seu caso, do referido dispositivo;

(f) embora concluindo às fls. 237/238 que a recorrente fazia jus “*à isenção instituída pelo inciso X do artigo 14 da Medida Provisória 2158-35/2001*”, entendeu a fiscalização que as receitas de caráter contraprestativo auferidas em decorrência dos serviços de educação prestados aos associados refogem às chamadas “*atividades próprias*” das instituições sem fins lucrativos; e, ainda,

(g) um segundo argumento, ademais da contraprestatividade, imporia a sujeição das receitas obtidas pela recorrente na oferta de cursos pré-vestibulares, qual seja, o de que referida atividade, no entender da autoridade lançadora, não se incluiria entre aquelas que, de acordo com a Lei nº 9.394/96 de diretrizes da educação nacional, seriam complementares às funções do Estado.

Em impugnação tempestivamente apresentada, a recorrente sustentou, em primeiro lugar, ser beneficiária da imunidade conferida pelo artigo 195, §7º, da CF/88 relativamente às contribuições destinadas à Seguridade Social; sustentou também a inconstitucionalidade formal do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, por disciplinar matéria – limitação constitucional do poder de tributar – reservada à lei complementar; afirmou preencher por inteiro as condicionantes da isenção prevista no artigo 14, da MP nº 2.158-35/01, incluindo-se os requisitos do artigo 15, da Lei nº 9.532/97; e, por último, afirmou ser desautorizadamente restritiva a proposta exegética da fiscalização quanto à expressão “*atividade própria*”, para fins de delimitação da base de cálculo sujeita à COFINS (fls. 252/285).

Na DRI-Campinas/SP, o auto de infração acabou mantido na íntegra, repetindo-se, como razão de decidir, os fundamentos já expostos no citado “Relatório de Ação Fiscal”.

Sobreveio, então, o recurso voluntário de fls. 336/366, no qual, ademais do já afirmado em impugnação, aduziu-se a nulidade do ato por suposta inobservância do procedimento estabelecido no artigo 32, da Lei nº 9.430/96 para suspensão de imunidades ou isenções.

No então Segundo Conselho de Contribuintes, decidiu-se por duas vezes converter o julgamento do recurso em diligência, a fim de que o órgão preparador colhesse objetivamente a comprovação do eventual atendimento, pela recorrente, do estabelecido tanto no artigo 55, a Lei nº 8.212/91 como no artigo 12, da Lei nº 9.532/97. Nas duas oportunidades, a origem produziu relatório de diligência (fls. 453/468 e 494/496), dos quais deu ciência à interessada que sobre ambos se manifestou (fls. 471/485 e 500/509).

É para o prosseguimento do julgamento que os autos retornam.

Este, em síntese apertada, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

Conheço do recurso, eis que tempestivo e atento aos demais pressupostos de admissibilidade.

No seu “Relatório de Ação Fiscal”, a autoridade lançadora realmente afirma às fls. 237 ter constatado que a recorrente preenche as condicionantes para fruição da isenção prevista, para a COFINS, no artigo 14 da MP nº 2.158-35/01, muito embora este relator não esteja inteiramente convencido de que, de fato, tais pressupostos tenham sido um a um investigados no curso do procedimento.

É preciso compreender, porém, os fundamentos do auto de infração, é dizer, no que, afinal, consistiu a acusação fiscal de que a contribuinte foi instada a se defender. E estes fundamentos, aí sim, estiveram desde o princípio bem evidenciados. Em suma, a recorrente é acusada de não expor à tributação pela COFINS as receitas obtidas em contraprestação a serviços prestados, na pressuposição de que a isenção – de que ela desfrutaria – se restringiria aos ingressos decorrentes de “atividades próprias”, conceito ao qual somente se subsumiriam receitas de caráter gratuito.

Como a recorrente jamais negou ter auferido contraprestação pelo ensino que se propõe oferecer, o principal tema em debate, desde a lavratura do auto de infração centra-se na extensão objetiva da isenção outorgada pelo mencionado artigo 14, da MP nº 2.158-25/01, ou seja, na compreensão do que, enfim, sejam “receitas relativas a atividades próprias”.

Foi o que também depreendeu do objeto do litígio a DRJ recorrida às fls. 327, ao afirmar que *“o caso se resume a conceituar o que são atividades próprias”*, o mesmo repetindo a própria fiscalização, ao ensejo do retorno da primeira diligência determinada por este Colegiado. É o que se lê de fls. 465:

“() tem-se que o fundamento deste Auto de Infração da COFINS foi o questionamento por este Serviço de Fiscalização do alcance do disposto no artigo 14 da Medida Provisória 2.158-25/2001 ()” (destaques do original)

Observe que o cumprimento dos requisitos isencionais incorporados ao artigo 14 da MP nº 2.158-35/01 por remissão ao artigo 15, da Lei nº 9.532/97 acabaram afirmados uma segunda vez pela autoridade processante, quando da elaboração do relatório de uma das diligências, como se verá. No meu entender, não obstante, esta matéria nasceu incontroversa na lavratura do auto de infração, eis que, como expus, a constituição do crédito não se funda na

acusação de descumprimento dos pressupostos da regra isentiva, mas na determinação do seu alcance objetivo.

É por este motivo que, a meu sentir, a preliminar de nulidade suscitada no recurso voluntário não prospera. Sustentou o contribuinte que teria direito ao procedimento estabelecido pelo artigo 32, da Lei nº 9.430/96, de acordo com o qual a lavratura de autos de infração que decorram do descumprimento de requisitos para fruição de imunidades e isenções dependem de prévio procedimento tendente à suspensão do benefício, no qual, inclusive, é assegurada a oportunidade de defesa ao interessado.

Sucedee que, como dito, este não é um auto de infração resultante de suspensão de isenção, assim como também nele não se acusa a recorrente de ter descumprido os requisitos legalmente estipulados para se valer do tratamento. Não. Aqui, a acusação é outra. Imputa-se à recorrente o ilícito de não ter exposto à tributação receitas que a isenção – de que ela é beneficiária – não excepciona à regra de incidência.

Como não houve suspensão do tratamento isentivo, nada justifica a necessidade de observância ao artigo 32, da Lei nº 9.430/96, razão pela qual afasto a ocorrência do alegado *error in procedendo*.

No mérito, a recorrente se debate contra a autuação fundamentalmente sob dois argumentos, o primeiro de que seria supostamente imune às contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, nos termos do artigo 195, §7º da CF/88 e, o segundo, de que, sendo também isenta nos termos do artigo 14, da MP nº 2.158-35/01, as receitas obtidas em contraprestação pelos serviços de educação estariam à salvo da incidência.

Inicio pelo argumento de imunidade, transcrevendo o fundamento constitucional que o acolheria:

“Art 195.

(-)

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

Argumenta a recorrente que a educação, seu principal objeto social, pode e deve ser entendida como espécie de assistência social, até porque o artigo 203 da CF/88 qualifica como tal as ações que objetivem promover a “*integração ao mercado de trabalho*”, o que não deixaria de ser um dos escopos da formação escolar e, sobretudo, pré-vestibular. Argumenta também que as instituições de ensino que ofertem serviços gratuitos a pessoas menos favorecidas (via bolsas de estudo, por exemplo), se caracterizariam como beneficentes, inclusive quando a prática da gratuidade não é exclusiva.

Até aí, não vejo óbice algum no raciocínio. O próprio artigo 55, da Lei nº 8.212/91, na sua redação original, incluía a atividade educacional dentre as espécies possíveis de assistência social, exigindo do aspirante a imune que promovesse “*a assistência social benéfica, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes*”. Daí porque a condição de instituição de ensino, em si, não seria empecilho à fruição da imunidade.

Do mesmo modo, não é preciso que, para qualificar-se como “beneficente”, a instituição ofereça suas comodidades somente a título gratuito e somente a necessitados. É preciso que o faça, mas não se requer a exclusividade. Veja-se, neste sentido, voto do Ministro Moreira Alves por ocasião do julgamento da ADI nº 2.028-5: *“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 (...)”*

Não é, enfim, o fato de ser entidade de ensino ou de não praticar exclusivamente a filantropia que alija a recorrente da condição de “entidade beneficente de assistência social”. O obstáculo para tanto, a meu ver, está no cumprimento dos requisitos a que o agora revogado artigo 55, da Lei nº 8.212/91 impunha para a titulação da imunidade.

De acordo com referido dispositivo, tal qual resultante das alterações da Lei nº 9.732/98 e da MP nº 2.187-13:

“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, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

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

(.)

§3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios a quem dela necessitar.”

Não tenho dúvidas – e a recorrente argumenta no mesmo sentido – de que referido artigo 55, da Lei nº 8.212/91 disciplinava a imunidade concedida pela CF. Não se tratava, como quer fazer crer a fiscalização, de uma norma isentiva, mas da própria imunidade

já contida no artigo 195, §7º da Carta da República. Embora o *caput* do dispositivo textualmente empregue o termo “isenção”, isso seguramente não é o bastante para convencer de que seja 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.

Em mais de uma oportunidade a recorrente afirmou não satisfazer alguns deles. Foi assim durante o procedimento fiscalizatório, às fls. 72, quando negou possuir registro e certificado do Conselho Nacional de Assistência Social e reconheceu não serem exclusivos os serviços que oferta gratuitamente à população necessitada. Também assim concluiu a fiscalização, na oportunidade em que entregou o relatório da segunda diligência determinada por este Colegiado: “*a fiscalizada não atendeu aos mandamentos contidos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91*”.

Dáí porque, para que aqui obtivesse seu intento de sair agraciada com a imunidade, a recorrente dependeria do pronunciamento de inconstitucionalidade do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, inclusive dos incisos não afastados pela medida cautelar deferida pelo STF na referida ADI nº 2.028-5 (incisos I e II). E aí, obviamente, esbarraria nos limites da competência de que o órgão administrativo está regimentalmente investido.

Afastada a hipótese de imunidade, chega-se, enfim, à discussão propriamente central, qual seja, o alcance da isenção prescrita pelo artigo 14, da MP nº 2.158-25/01. 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,”

De início, parece-me de nenhuma utilidade para o propósito de equacionar a questão que se enverede pela discussão – enfrentada pela fiscalização – acerca do conceito de “educação” e da complementariedade das atividades do aspirante ao benefício em relação às funções do Estado neste segmento. Foram indagações deste jaez que conduziram a autoridade processante a negar que as receitas auferidas do ministério de cursos pré-vestibulares estivessem albergadas pela isenção.

E digo que o debate é impertinente porque, como se vê do artigo 13 da MP nº 2.158-35/01, estão legitimadas para a isenção as instituições de educação e assistência social, assim como também as associações civis a que se refere o artigo 15, da Lei nº 9.532/97, desimportando o objeto social a que se dediquem. Como a recorrente é reconhecidamente uma associação civil, para fins da isenção em comento não é relevante perquirir se suas atividades qualificam-se ou não como educacionais ou como complementares às atividades do próprio Estado. Insta saber somente se os comandos do artigo 15, da Lei nº 9.532/97 a que o dispositivo remete estão satisfeitos.

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”.

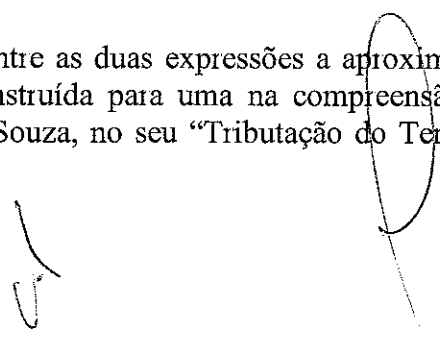
Muito embora a fiscalização não tenha se proposto, de início, a fiscalizar o atendimento a referidos pressupostos, um a um, o fato é que, somando-se os documentos colhidos anteriormente à lavratura do auto aos relatórios das duas diligências preparadas por determinação do CARF, tem-se por satisfatoriamente documentadas estas condições. Refiro-me em particular ao relatório da segunda diligência, fls. 495/496, no qual a autoridade de origem reconhece o preenchimento do exigido pelo artigo 12, da Lei nº 9.532/97, a não ser quanto à alínea “h” do seu parágrafo 2º, somente aplicável como requisito para a obtenção da imunidade do artigo 150, VI, da CF.

Para construir o sentido da expressão “atividades próprias” a fiscalização e o acórdão recorrido valem-se essencialmente de interpretação histórica. Recorrem 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, prosseguem, 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 persecução 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 prestarmos 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.

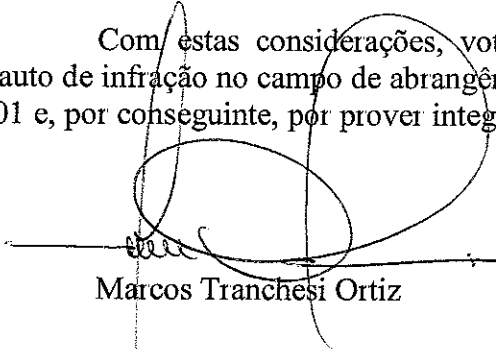
Não vejo assim por dois motivos. O primeiro deles é que, salvo melhor juízo, não se pode falar em atividades que sejam próprias ou típicas das associações civis em geral. O que as caracteriza como tais, é dizer, o que é comum a todas elas não é a atividade a que se dedicam ou o serviço que prestam. As 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?

Com estas considerações, voto por reconhecer a continência das receitas objeto do auto de infração no campo de abrangência da isenção prevista no artigo 14, da MP nº 2.158-35/01 e, por conseguinte, por prover integralmente o recurso voluntário, cancelando-se a exigência.


Marcos Tranchesí Ortiz

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator designado

Em que pese o primoroso voto do eminente relator, peço vênica para dele dissentir quanto à isenção vindicada.

Consoante restou consignado na autuação, na decisão recorrida e no voto apresentado, a discussão central reside em definir o alcance da expressão “receitas próprias da atividade”, para a finalidade do art. 14, X da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *verbis*:

“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.

(...)”

O referido art. 13, por seu turno, tem a seguinte redação:

“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 fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais, e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 ”

No caso vertente, nos termos do relatório, é inconteste que se está diante de associação civil que presta serviços educacionais, mediante contrapartida financeira, sob forma

de mensalidades, a seus alunos, os quais a própria entidade qualifica de “associados beneficiários”.

Esses estudantes “associados”, segundo o estatuto da instituição, desfrutam do direito de se utilizar das atividades sociais e serviços educacionais por ela oferecidas sob condição do respectivo pagamento, na forma determinada pela Diretoria.

Pois bem, fixadas estas premissas, quero registrar que em pelo menos duas oportunidades esta Turma já se manifestou acerca da matéria, através dos acórdãos nºs 202-19.348, de 07/10/2008 - na, então, 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes -, e, mais recentemente, 3403-00.101, de 17/09/2009 – já sob a égide do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Em ambos consignou-se que as receitas próprias da atividade das entidades relacionados no aludido artigo 13, retrotranscrito, se circunscreveriam às contribuições, doações, anuidades ou mensalidades de seus associados ou mantenedores, destinadas à manutenção e a realização dos objetivos estatutários, desde que não possuam cunho contraprestacional direto, consubstanciado na remuneração pelo fornecimento de bens e/ou prestação de serviços a associados ou terceiros.

Naquelas assentadas foi justificado o entendimento com lastro na evolução legislativa e no escopo das normas de regência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, com espeque na argumentação em sequência.

Especificamente a Cofins, que é o tributo de interesse neste processo, quando de sua instituição pela Lei Complementar nº 70/91, sua hipótese de incidência era o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Para espantar dúvidas surgidas no decorrer da vigência do prefalado diploma, a Secretaria da Receita Federal publicou o Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, tratando da incidência da Cofins sobre a receita das associações, sindicatos, federações e demais entidades classistas, cujo excerto se destaca:

“Quando da vigência da contribuição ao Finsocial, criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, o Regulamento baixado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, colocou fora do campo de incidência do Finsocial, as receitas ou os resultados das operações próprias daquelas entidades, posto que as mesmas não se situam no conceito de empresa a que se referia a citada matriz legal do FINSOCIAL.

Outra é porém, a situação proposta pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que erigiu à condição de contribuinte não as empresas (públicas ou privadas) como o fez o Decreto-lei nº 1.940, de 1982, mas sim as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Desse modo, não só as empresas, como todas as outras entidades com personalidade de direito privado serão atendidas pela nova contribuição. Portanto, é de se concluir que os pressupostos para a não-incidência do FINSOCIAL sobre as receitas das entidades retrocitadas não estão presentes na recém-instituída contribuição social para financiamento da seguridade social.

Por outro lado, é de atentar para o fato de que a contribuição em foco incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991)

Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma.” (grifei)

Da leitura desse trecho do ato opinativo deflui, sem maiores dificuldades, que as receitas obtidas por meio de contribuições pagas pelos associados, cuja finalidade residisse exclusivamente na manutenção da entidade e o alcance de suas finalidades estatutárias, não estariam abrangidas no conceito de “faturamento”, portanto, fora do campo de incidência desse tributo.

No entanto, se estas mesmas entidades auferissem, ainda que extraordinariamente, receitas oriundas da prestação de serviços e da comercialização de mercadorias deveriam oferecê-las à tributação.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, houve uma modificação substancial no critério material da regra-matriz de incidência da Cofins, com a ampliação de sua base de cálculo, que passou a incidir sobre a receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada a totalidade das receitas auferidas, independentemente do tipo de atividade exercida ou da classificação contábil adotada para classificação das receitas.

Esse novel conceito de faturamento, por via oblíqua, culminou por agregar à base de cálculo da exação as receitas das entidades em comento que, não representando a indigitada contrapartida obrigacional, por assim dizer, destinavam-se à sua manutenção e alcance das finalidades estatutárias, até então excluídas da incidência tributária.

Atento a esta peculiar situação foi editada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de julho de 1999 (reeditada sucessivas vezes), hodiernamente MP 2.158-35/200, que, em seu art. 14, X, isentou da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (concomitante à produção de efeitos da Lei nº 9.718/98), as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 do mesmo diploma normativo.

Esta isenção, como já ressaltado, não albergou todas as receitas das entidades beneficiadas, mas tão somente aquelas relativas às atividades próprias, pretendendo, portanto, excluir da tributação apenas as receitas típicas dessas entidades, justamente aquelas que não eram alcançadas pela legislação anterior.

Com isso, as demais receitas, não consideradas típicas daquelas entidades, tais como as provenientes de prestações de serviços, vendas de mercadorias e aplicações financeiras, continuavam sujeitas à Cofins, pois se fosse o desiderato último da norma a exoneração integral dessa contribuição, isto é, isenção de todas as receitas obtidas pelas

entidades arroladas no art. 13, bastaria a concessão de forma subjetiva direta, sem qualquer referência a restrição específica a certas receitas.

Note-se que estas receitas nunca estiveram ao abrigo de qualquer norma excludente de tributação, em nada alterando sua natureza a edição da medida provisória que veiculou a isenção em debate.

A conclusão, a meu sentir, lógica e pertinente a partir de uma interpretação histórico-teleológica, é que as receitas que tenham caráter contraprestacional específico, tais como aquelas resultantes da prestação de serviços, ainda que para associados, não podem ser caracterizadas como receitas próprias da entidade associativa e, por isso, continuam sujeitas à tributação pela Cofins.

Reforça a inteligência desse raciocínio o disposto no art. 53 do Código Civil, eis que define a associação como sendo a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, donde concluo, a contrário senso, que todas as vezes que este tipo de entidade realiza operações de fundo econômico, o que para mim se caracteriza pela simples remuneração contrapartida, mesmo entre os integrantes de seu quadro, estaria exercendo atividades atípicas, estranhas à sua finalidade, logo, sujeitando-se à incidência tributária.

De minha parte, reputo insuficiente a fruição da isenção pelas circunstâncias de não haver remuneração dos dirigentes, ausência de intuito lucrativo e aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento de seus propósitos sociais, não me parecendo ser este o espírito das normas em questão.

Neste diapasão, pertinentes as colocações do voto condutor proferido no acórdão 202-19-348:

“Neste contexto, atividades próprias de uma entidade sem fins lucrativos, cuja finalidade social é a difusão do ensino, devem ser aquelas que não tenham caráter contraprestacional direto. Assim, as receitas das atividades próprias da recorrente seriam, de fato, as doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e à manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

Nossos tribunais superiores já se posicionaram no sentido de que as entidades sem fins lucrativos não se descaracterizam por auferir receitas de cunho contraprestacional, desde que os recursos auferidos sejam integralmente aplicados no desenvolvimento das atividades para as quais tenham sido instituídas

As referidas decisões não estão sendo feridas com o entendimento firmado no presente voto, pois que da recorrente não foi retirada a isenção do Imposto de Renda e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97, e nem mesmo a isenção da Cofins relativa às atividades próprias

O que não se reconhece é apenas o direito de não pagar a Cofins sobre as receitas das atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial, praticadas em nível concorrencial com outras empresas que prestam o mesmo tipo serviço. Assim, submetem-se à Cofins as receitas decorrentes de

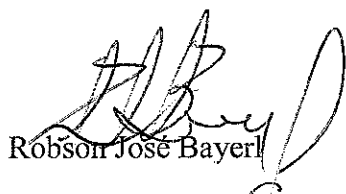
matrículas, mensalidades escolares e aluguéis recebidos, mesmo que estes recursos sejam integralmente empregados no desenvolvimento de suas atividades educacionais, pois que esta condição, reconhecida pelos tribunais como não prejudicial ao gozo da imunidade ou da isenção, diz respeito à imunidade aos impostos e não às contribuições sociais, que têm fundamentos constitucionais distintos, como já se viu neste voto. ”

No caso em tela, o recorrente, como adrede mencionado, é associação civil de prestação de serviços educacionais, cuja disponibilização aos seus “associados” se realiza mediante paga, ou seja, ostenta fim econômico, não se tratando as mensalidades recebidas nestas hipóteses de receitas próprias da atividade, na teleologia da norma isentiva.

Demais disso, vislumbro, entre os denominados “associados beneficiários” (alunos) e a associação (instituição de ensino), uma relação jurídica de cunho eminentemente consumerista, onde esta última se qualifica como fornecedora de serviços e, aqueles, como consumidores, nos exatos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 8.078/90, o que de forma alguma se compagina com o espírito da forma jurídica associativa pura, razão porque a própria lei civil impossibilitou sua criação com finalidade econômica

Realça o raciocínio a vedação contida no parágrafo único do artigo 53 do Código Civil, que impede o estabelecimento de direitos e obrigações recíprocas entre os associados, sinalizando a igualdade dos membros da entidade associativa (art. 55).

Com estas considerações, entendo que as mensalidades recebidas dos alunos “associados beneficiários” como contrapartida da prestação de serviços educacionais disponibilizados pela recorrente não se enquadram como receitas próprias da atividade, para fins isencionais, de modo que voto por negar provimento ao recurso.


Robson José Bayerl