



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 13811.000665/00-85
Recurso nº 136.080 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 202-19.350
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrente UNIÃO EDUCACIONAL DE SÃO PAULO
Recorrida DRJ em São Paulo - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 CONFERE COM O ORIGINAL
 Brasília, 13, 11, 08
 Ivana Cláudia Silva Castro
 Mat. Siape 92136

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

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2000

ISENÇÃO. ENTIDADE DE EDUCAÇÃO.

As instituições de educação e de assistência social terão as receitas relativas às atividades próprias isentas da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999. Compete à autoridade administrativa comprovar a existência de receitas diversas do exercício de atividade própria com a finalidade de exigir tributo.

Recurso provido em parte.

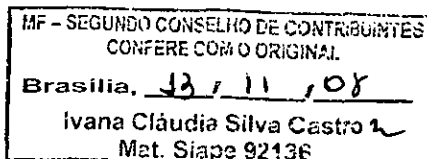
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à questão da homologação tácita relativa à Decomp apresentada em 09/08/2000; II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto ao direito de restituição/compensação do indébito relativo à Cofins que foi paga sobre as receitas provenientes de taxas e mensalidades escolares. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Antonio Zomer, que negaram provimento; os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López, que deram provimento também quanto às receitas provenientes de aluguéis e o Conselheiro Domingos de Sá Filho, que deu provimento apenas quanto às receitas provenientes de aluguéis. Fez sustentação oral o Dr. Paschoal Rauci, OAB/SP nº 215.520, advogado da recorrente.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

C.L.




MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 9ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP.

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo abaixo o relatório da decisão recorrida:

“Trata-se de pedido de restituição protocolizado em 28/03/2000, relativo a valores de Cofins recolhidos indevidamente, segundo alegação, para fatos geradores ocorridos entre 02/99 e 01/2000. A fundamentação legal do pedido baseia-se na MP n.º 1.858-6/99, art.14 “caput” e inciso X, combinado com o art.13, inciso III. A requerente apresentou também pedidos de compensação com débitos de tributos diversos em 31/03/2000 (fls.23), 12/04/2000 (fls.27), 26/04/2000 (fls.28), 10/05/2000 (fls.29), 24/05/2000 (fls.30), 14/06/2000 (fls.31) e 09/08/2000 (fls.32).

2. Mediante Despacho Decisório de 27/06/2005 (fls.55-65), a Eqtd da Diort/Derat/SPO indeferiu a restituição pleiteada e não homologou as compensações pleiteadas ante a verificação de que os valores recolhidos não estavam cobertos pela isenção conforme a definição de receitas de atividades próprias da IN SRF n.º 247/2002. Da análise das DIRPJ da requerente para os anos-calendário 1999 e 2000, constatou-se a preponderância das receitas de prestação de serviços no total das origens de recursos da empresa, não estando tais valores cobertos pela isenção. Constatou ainda que o diretor financeiro da empresa não poderia, segundo disposição do estatuto social, requerer a restituição ou as compensações no presente processo.

3. Inconformado com o referido Despacho Decisório, do qual foi cientificado em 08/07/2005 (fls. 68), o contribuinte protocolizou, em 02/08/2005, a manifestação de inconformidade de fls. 125-135, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

3.1. Considerando que a manifestação de inconformidade foi apresentada tempestivamente, constata-se o efeito suspensivo expressamente previsto no art.48, § 3.º, inc.I, da IN SRF n.º 460/2004, alterada pela IN SRF n.º 534/2005. Indevido, conseqüentemente, o prosseguimento da cobrança, inclusive a inscrição em dívida ativa, providência essa ilegalmente requerida pela Derat/SP à Procuradoria da Fazenda Nacional em SP, antes mesmo de analisar o processo e proferir a decisão ora contestada.

3.2. A interessada é instituição de educação, sem fins lucrativos, e goza de imunidade constitucional preceituada no art.150, VI, ‘c’, da CF, jamais suspensa por ato declaratório ou de qualquer outra natureza,

pois atende aos requisitos do art.12 da Lei n.º 9.532/97, aplicando-se-lhe, pois, em relação à Cofins, a isenção determinada pelo art.14, X, da MP n.º 1.858-6/99 (transcreve o artigo e inciso). E no art.13, no inciso III, da mesma MP, estão expressamente mencionadas as instituições de educação (transcreve o inciso). Ocorre que, embora isenta, a impetrante recolheu indevidamente a Cofins referente aos fatos geradores de 01/02/99 até 31/01/2000.

3.3. Atendendo orientação da própria Delegacia da Receita Federal em São Paulo, a impetrante requereu restituição da Cofins indevidamente recolhida mediante compensação com o IRRF e com o PIS, conforme petição protocolada em 28/03/2000, originado o processo administrativo n.º 13811.000665/00-85. Ainda em conformidade com as instruções da Delegacia da Receita Federal, as DCTF apresentadas identificavam as compensações efetuadas.

3.4. Por se tratar de tema que não suscitava qualquer controvérsia, vez que a isenção era expressa, foi-lhe assegurado e assim a impetrante sempre entendeu, que o requerimento protocolado na Receita Federal tinha propósitos meramente formais, para cumprimento de disposições normativas baixadas pela SRF. Após mais de cinco anos do pedido de restituição mediante compensação, eis que, ao requerer certidão negativa, a impetrante foi surpreendida com a informação de que os valores compensados foram inscritos em dívida ativa da União, mesmo sem ter sido proferida qualquer decisão no processo administrativo citado. Por força dessa situação, a interessada viu-se obrigada a impetrar mandado de segurança a fim de que fosse julgado o presente processo e reconhecido seu direito à restituição mediante compensação, ou, se fosse o caso, que pudesse apresentar sua manifestação de inconformidade perante a DRJ/SP e, se necessário, interpor recurso ao Conselho de Contribuintes, ambos com efeito suspensivo, conforme art. 48 da IN SRF n.º 460/2004, expressamente mencionado no despacho decisório exarado pela Diort/Derat/SP no citado processo administrativo. Somente agora, por força da decisão judicial, é que foi prolatado o despacho decisório indeferindo a restituição e não homologando as compensações declaradas. Porém, a fundamentação desse indeferimento e não homologação das compensações não pode subsistir, pois está em desacordo com a legislação de regência conforme se demonstrará adiante.

3.5. Preliminar. Extinção do crédito tributário por homoiogação tácita. Após transcrever o 'caput' e os §§ 2.º e 4.º do art.74 da lei n.º 9.430/96, o despacho decisório ora questionado consignou que 'no presente processo, as compensações pleiteadas extinguem os correspondentes créditos tributários sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme decisão proferida neste despacho.', conclusão essa decorrente de disposição literal contida no § 2.º do art.74 da Lei n.º 9.430/96, que corresponde ao recolhimento antecipado nos lançamentos por homologação de que trata o § 1.º do art.150 do CTN (transcreve esse dispositivo).

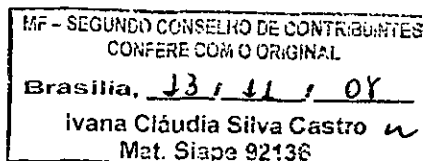
3.6. No que tange ao prazo para a ulterior homologação, ele é de cinco anos, quando não fixado por lei, nos termos do § 4.º do art.150 do CTN, que reproduz. Ressalte-se que, no caso de compensação, a Lei n.º 9.430/96, no § 5.º do art.74, impõe o prazo de cinco anos para a

homologação: 'O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.' No caso dos autos, o pedido foi protocolado em 28/03/2000, data a partir da qual começa a contagem do prazo quinquenal para homologação, nos termos do § 4.º do art.74 da Lei n.º 9.430/96 (transcreve o dispositivo). Assim sendo, o prazo para homologação expirou em 27/03/2005, mas o despacho decisório deu-se somente em 27/06/2005, três meses após encerrado o prazo de cinco anos previsto na Lei n.º 9.430/96. Portanto, já havia expirado o prazo legal sem que a Fazenda Pública houvesse se pronunciado, razão pela qual considera-se homologada a compensação e definitivamente extinto o crédito tributário, a teor do § 5.º do art.74 da Lei n.º 9.430/96 e do § 4.º do art.150 do CTN.

3.7. Também quanto ao mérito não poderá subsistir o despacho decisório ora impugnado. Conforme já mencionado, a interessada é instituição de educação, sem fins lucrativos, e goza de imunidade constitucional preceituada no art.150, VI, 'c', da CF, jamais suspensa por ato declaratório ou de qualquer outra natureza, por atender aos requisitos do art.12 da Lei n.º 9.532/97, aplicando-se-lhe, pois, em relação à Cofins, a isenção determinada pelo art.14, X, da MP n.º 1.858-6/99 (transcreve novamente o artigo e inciso). E no inciso III do art.13 da mesma MP acham-se referidas instituições de educação (transcreve novamente o artigo e o inciso).

3.8. Como claramente se verifica, as instituições de educação são abrangidas pela isenção da Cofins, quanto às receitas relativas às atividades que lhe são próprias. E as atividades próprias de uma instituição de educação são exatamente aquelas a que tais instituições estão autorizadas a exercer, mediante prévia e expressa determinação dos órgãos públicos competentes. Ora, numa instituição de educação, destinada ao ensino, quais seriam as receitas relativas às suas atividades próprias que não as decorrentes da prestação de serviços de ensino? Segundo definição de Aurélio Buarque de Holanda no Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 'atividade' significa 'qualidade ou estado de ativo; ação', ou ainda 'qualquer ação ou trabalho específico'. Querer limitar a isenção de Cofins a receitas de doações ou contribuições de associados é afrontar as expressas disposições da lei. Para reforçar tal entendimento, expõe o art.12 e seu § 1.º, da Lei n.º 9.532/97, transcritos no despacho decisório.

3.9. Embora o STF já tenha considerado imunes todas as receitas auferidas pelas entidades ali referidas – desde que os recursos sejam aplicados para consecução dos seus objetivos – verifica-se nitidamente que a imunidade somente alcançaria as receitas de atividades próprias e correspondentes aos serviços para as quais foram instituídas, ficando excluídos os rendimentos originários de outras atividades, tais como os decorrentes de aplicações financeiras. Portanto, dessa análise comparativa, exsurge que taxas e mensalidades escolares devidas por cursos ministrados por instituição de educação sem fins lucrativos são receitas de atividades próprias das instituições de educação, estando abrangidas pela isenção da Cofins, nos termos do 'caput' do art.14 e seu inciso X, c/c o art.13, III, da MP n.º 1.858-6 e reedições.



3.10. O esdrúxulo e ilegal entendimento de que se excluem das receitas de atividades próprias aquelas que tenham 'caráter contraprestacional direto', fundamento invocado no despacho decisório ora vergastado, teria surgido com a IN SRF n.º 247/02 (art.47, §2.º), publicada no DOU de 26/11/2002. O pedido de restituição mediante compensação, objeto destes autos, foi protocolado em 28/03/2000, cerca de dois anos e oito meses antes da malfadada IN n.º 247, de novembro de 2002, não podendo esse novo critério jurídico, manifestamente 'contra legem', ser aplicado relativamente a fatos geradores anteriormente ocorridos, como é o caso presente, que compreende fatos geradores de 01/02/99 a 31/01/2000. Transcreve art.146 do CTN para embasar sua tese.

3.11. De outra parte, as IN baixadas pela SRF são atos infra-legais, de caráter meramente regulamentar e/ou elucidativo, com funções semelhantes aos Decretos, no âmbito em que sejam aplicáveis, não podendo ampliar ou restringir disposições legais, conforme art.99 do CTN, o qual transcreve. O próprio Presidente da República, ao expedir decretos e regulamentos, deverá proceder em estrita conformidade com as leis a que se referirem tais atos, como estatuído na CF, em seu art.84, IV (transcreve o dispositivo).

3.12. No que tange ao signatário da petição protocolada em 28/03/2000, o diretor financeiro da empresa praticou ato de natureza econômico-financeira, por compreender restituição de recursos financeiros a ser utilizados na compensação de tributos, atribuição de sua competência conforme art.21, I, dos estatutos sociais da empresa. Ademais, ele recebera delegação de competência do diretor-presidente para formular o pedido, nos termos do art.20, VII, dos estatutos (anexo documento às fls.136). Outrossim, registre-se que, embora desnecessário, em função do exposto no parágrafo anterior, trata-se de formalidade passível de convalidação a qualquer tempo. A fim de que fiquem afastadas quaisquer dúvidas, a presente manifestação de inconformidade segue firmada pelo diretor financeiro, no uso de delegação de competência que lhe fora conferida pela Presidência e, também, pelo diretor-presidente, que neste ato corrobora a outorga anteriormente realizada.

3.13. Conclusões:

a) O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação (Lei n.º 9.430/96, § 5.º do art.74);

b) A declaração de compensação foi protocolada em 28/03/2000, expirando o prazo quinquenal em 27/03/2005, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado (o despacho decisório é de 27/06/2005), hipótese em que se considera realizada a homologação e definitivamente extinto o crédito tributário (art.150, § 4.º do CTN).

c) A isenção da Cofins compreende as receitas de atividades próprias das instituições de educação (MP n.º 1.858-6/99, art.14, inc. X); e as atividades próprias são as referentes aos cursos ministrados pela entidade, que proporcionam o recebimento de taxas e mensalidades escolares;

✓
C/C

d) Excluir as receitas auferidas pelos cursos oferecidos aos alunos é ato manifestamente anti-jurídico, por afrontar disposição literal da norma legal isentiva;

e) Ainda que esse tenha sido o critério jurídico admitido pela autoridade administrativa (IN SRF N.º 247/02, art.47, § 2.º), não poderá ele ser aplicado retroativamente para abranger fatos geradores ocorridos anteriormente – período de 01/02/99 a 31/01/2000 – nos termos do art.146 do CTN.

3.14. Diante do exposto, requer seja provida a presente manifestação de inconformidade para declarar homologadas as compensações efetuadas e extintos os créditos tributários respectivos.”

Apreciando as razões de defesa, a Turma Julgadora proferiu decisão, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/01/2000

Ementa: COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. A ciência da decisão que não homologa a compensação deve ser efetuada antes do prazo de cinco anos prescrito pelo art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.833/2003. Após o transcurso deste prazo, não é dado à Administração pretender não homologar a compensação declarada.

RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. Uma vez constatado o descumprimento dos requisitos exigidos por lei, não há que se falar em imunidade ou isenção da Cofins. As receitas com caráter contraprestacional, tais como as provenientes de cursos ministrados pela instituição, não podem ser qualificadas como receitas derivadas de atividades próprias para fins de gozo da isenção prevista no inciso X do art. 14 da Medida Provisória 1.858-6/99.

ILEGALIDADE DE NORMAS. Falece competência à autoridade administrativa para apreciar alegações quanto à aplicabilidade ou não do ordenamento jurídico vigente.

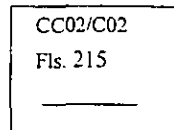
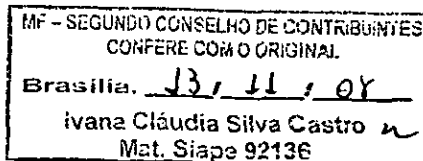
Solicitação Deferida em Parte”.

Parte da solicitação foi deferida nos seguintes termos:

“..homologadas as compensações declaradas cujos pedidos foram protocolizados em 31/03/2000 (fls.23), 12/04/2000 (fls.27), 26/04/2000 (fls.28), 10/05/2000 (fls.29), 24/05/2000 (fls.30) e 14/06/2000 (fls.31), de acordo com o disposto no artigo 17 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, com nova redação dada ao artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, alterado pelo artigo 49 da Lei nº 10.637, de 2002; e não homologo a compensação declarada no pedido protocolizado em 09/08/2000 (fls.32), visto que foi indeferido o pedido de restituição.

11.2. Observe-se que o valor correspondente às compensações homologadas neste acórdão deverá ser considerado, deduzindo-o do

cil



total, em eventual deferimento em grau de recurso do pedido de restituição de que trata este processo."

Cientificada da decisão em 03/01/2006, fl. 175-v, a empresa apresentou em 19/01/2006, fls. 176/193, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes com as seguintes razões de dissenso: (1) é isenta da Cofins nos termos do art. 14, *caput* e inciso X da Medida Provisória nº 1.858-6/99, c/c o art. 13, inciso III, reeditada na Medida Provisória nº 2.158-35/2001; (2) a isenção é medida complementar à imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidade essenciais das instituições de educação sem fins lucrativos e marca o campo isencional demarcado pela Medida Provisória. Reproduz decisões do STF; (3) a expressão "relativas a atividades próprias", constante da MP e "relacionadas com as finalidade essenciais", constantes da Constituição Federal são equivalentes; (4) enquanto o STF agrega às finalidades essenciais das instituições de educação outras receitas, em razão de sua destinação, e a Administração Tributária exclui das receitas de atividade própria aquelas que lhe são mais próprias, como mensalidades escolares, advindas da atividade fundamental de uma organização educacional; (5) a norma isentiva contém afirmativa peremptória no sentido de estabelecer que são isentas as receitas relativas às atividades próprias; (6) indevido afastamento do argumento relativo ao art. 146 do CTN pela autoridade administrativa, que negou a compensação baseada em norma editada posteriormente aos fatos e ao protocolo do pedido; (7) a recorrente não recebe qualquer auxílio ou subvenção e a não isenção da receita de mensalidades torna a norma inócua; (8) aduz que as instituições de educação de direito privado somente se justificam quando conseguem gerar receitas próprias para atender fins de Estado, e não para dele receber, não seria plausível onerar recursos obtidos por elas pelo exercício de atividades que lhes são próprias. A isenção tem por objetivo propiciar às entidades sem fins lucrativos a possibilidade de atuarem com seus próprios recursos, por isso é que não devem ser desfalcados por tributos.

Alfim aduz que a lei tributária bem aplicada determinará a reforma da decisão de primeiro grau para reconhecer o direito à restituição de valores indevidamente recolhidos.

É o Relatório.

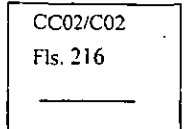
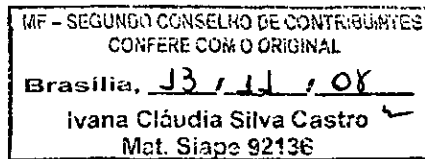
Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições necessárias à sua admissibilidade e conhecimento.

O despacho decisório proferido pela autoridade administrativa, às fls. 55/65, apesar da extensa análise realizada da matéria controvertida, limitou sua apreciação ao primeiro ponto que considerou óbice ao acolhimento da pretensão da recorrente, sem esgotar a matéria.

Apresentada a manifestação de inconformidade exatamente sobre o único quesito levantado no despacho decisório, o qual foi suficiente, no entendimento daquela autoridade, para negar o pedido, acrescido da preliminar relativa à homologação tácita em face do transcurso do prazo quinquenal, a autoridade julgadora *a quo* acolheu a preliminar em



relação à maioria das compensações realizadas, negando provimento somente em relação ao último período, porque inserto no lapso temporal passível de análise homologatória.

Não comporta homologação tácita da compensação requerida em 09/08/2000, uma vez que o despacho decisório foi proferido em 27/06/2005, portanto, antes de transcorrido o prazo estabelecido no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

A não homologação da compensação decorreu do fato de a autoridade administrativa considerar como receita própria da entidade somente aquela que não guarda relação contraprestacional com a entidade.

Se se considerar como isenta somente a receita de doações particulares, como entendeu a autoridade administrativa, a Cofins, que deixará de ser recolhida em razão da isenção, será diminuta em relação à receita total da entidade. Resta transparente que a maior parte da receita estará tributada pela Cofins, o que, a meu ver, foge à lógica jurídica da isenção. Pode-se dizer que as entidades, nesse contexto, estariam a dividir com o Estado a atividade de Assistência Social sem a contrapartida desse mesmo Estado, já que as receitas estariam quase que completamente tributadas pela Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

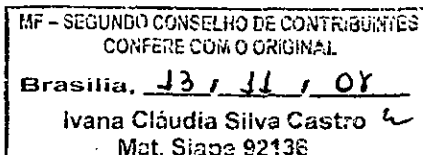
Nessa questão manifestou-se o Supremo Tribunal Federal, na apreciação da ADIn nº 2.028-5, que suspendeu algumas alterações introduzidas no art. 55 da Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 9.732/1998. Extrai-se do voto que concedeu a medida liminar o seguinte trecho:

“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 se consideradas de assistência social.(...)”.

Ainda na decisão liminar proferida nos autos da Adin nº 2028-5, o STF indigitou no sentido de que as entidades beneficentes de assistência social podem empreender atividades econômicas para verter o resultado em suas atividades assistenciais, ou seja, em seus fins institucionais. É o que se constata da leitura do seguimento abaixo reproduzido da decisão liminar monocrática proferida pelo Ministro Marco Aurélio nos autos da referida ação, *verbis*:

“(…). Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. (...). As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente.”

↓
CIL



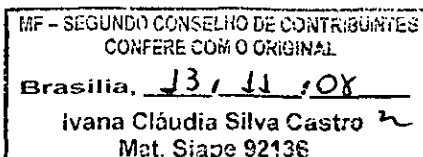
Corroborou este entendimento no âmbito do STF o voto do Ministro Moreira Alves que, aprovado por unanimidade pelo plenário, referendou a decisão monocrática proferida pelo Ministro Marco Aurélio, a seguir reproduzido:

“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 (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91 que continua em vigor, exige que a entidade ‘seja portador do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos’), mas não exclusivamente filantrópica, 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 para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se determinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.”

Como se vê pela conclusão do STF não somente as receitas que têm origem em doações, contribuições de terceiros, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto são receitas oriundas da atividade própria da entidade de assistência social, ou seja, toda receita produzida pela entidade beneficente, estando comprovadamente revertida para os fins que motivaram sua instituição, constituem receita própria de sua atividade.

Tratando a isenção constitucional como imunidade, assevera o Ministro, em seu voto, que a mesma é total na área da Seguridade Social. A isenção prevista na MP nº 2.158-35/2001, entretanto, concedeu o benefício somente para a Cofins, mantendo a exigência em relação à Contribuição para o PIS, calculada sobre a folha de salários, sendo esta outra modalidade de contribuição social, como também já decidiu o STF.

Todas as receitas geradas pela entidade oriundas dos *“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”* referem-se a receitas próprias, geradas em razão e em função da prestação dos serviços para os quais foi instituída.



Entender diferente é tornar sem sentido a expressão “sem fins lucrativos”. Para que não possua fins lucrativos é necessário que toda receita gerada tenha destino diverso do lucro.

As *atividades próprias da instituição de educação que preste os serviços para os quais houver sido instituída* não estão previstas na legislação que rege a isenção das contribuições sociais. Estão estabelecidas no Estatuto Social que a instituiu, de vez que é nesse instrumento que cada entidade especifica seus propósitos e objetivos.

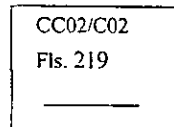
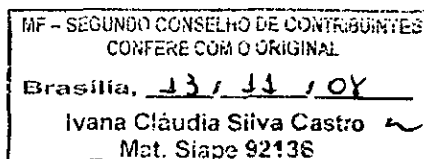
Todas as receitas geradas no âmbito da atividade própria da entidade que não tenha fins lucrativos ensejam a concessão da isenção, pois, o que importa para a fruição do benefício mais do que a origem da receita é a sua aplicação. Explicando. Desde que a entidade preste os serviços para os quais houver sido instituída, sem a finalidade de lucro, mesmo que tais serviços sejam contraprestacionais na área de educação ou saúde, o fundamental para a fruição da isenção é que tais recursos sejam decorrentes da atividade que lhe é própria e não tenham destinação diversa daquela que foi estabelecida no estatuto que a instituiu. É de se ressaltar que inexistem doações e contribuições realizadas a uma entidade atuando em assistência social que tenha fins lucrativos. O aporte de recursos, nesses casos, poderá ter denominações diversas, mas nunca doação ou contribuição.

O Decreto nº 2.536/1998, que regulamentou a Lei nº 8.742/1993, determina a aplicação de, no mínimo, 20% da receita bruta na gratuidade, ou seja, das receitas oriundas da atividade para a qual foi instituída. Expressamente o decreto considera como receita própria da atividade da entidade toda aquela decorrente da prestação de serviço para o qual foi instituída. A IN SRF nº 247/2002 determina que somente as receitas sem caráter contraprestacional direto são receitas próprias da atividade. A matemática não fecha, já que a norma aponta para a pretensão de concessão de um benefício. Se as receitas de serviço, receita da venda de bens não integrantes do ativo imobilizado, receita de aplicações financeiras e receita de locação também obtidas no exercício da atividade própria da entidade, porque decorreram da execução de serviços para os quais foi instituída, forem tributadas porque possuem caráter contraprestacional, então a parcela da receita bruta aplicada na assistência social estará quase que integralmente tributada pela própria seguridade social, invalidando o benefício concedido. A totalidade do recurso aplicado na gratuidade por exigência legal será muito superior ao valor da isenção recebida porque somente uma pequena parte da receita não tem origem contraprestacional.

E não se trata de interpretação literal da norma de isenção, nos termos do art. 111 do CTN, a qual manda interpretar restritivamente a lei que concede isenção.

Entendo, com suporte jurídico nos fundamentos da decisão proferida pelo STF acima reproduzidos, que restringir a isenção às receitas de doações e contribuições ou qualquer outro nome que possuam as receitas desprovidas de qualquer contraprestação por parte da entidade, não caracteriza observância do referido art. 111, mas restrição onde a lei claramente não restringe.

A restrição colocada na norma de concessão da isenção é que as receitas sejam originadas na própria atividade da entidade. A atividade própria de uma entidade de educação é o ensino e outras que com ela correlacionem e sejam subsidiárias ao ensino. No entanto exatamente as receitas oriundas da prestação de serviços de ensino e outras a ele vinculadas é que restaram consideradas como tributáveis.



Atente-se para o fato de que a autorização eontida na posição da Suprema Corte não é irrestrita a ponto de permitir o desvirtuamento da regra de isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. O exame do STF foi muito mais restrito, abarcando aquelas situações bastante comuns de entidades educacionais e de saúde que cobram de alguns alunos e pacientes e prestam serviços gratuitos para outros, em função da situação de carência destes últimos. Não foi autorizada a realização de atividade lucrativa, indiscriminadamente, de forma que as entidades assistenciais pudessem atuar no mercado como qualquer outra empresa com fins lucrativos.

Ademais, comporta lembrar que a IN SRF nº 247 foi editada em 2000, portanto, em data posterior aos fatos, o que impõe observar que, não se tratando de norma legal expressamente interpretativa, não cabe sua aplicação a fato que lhe seja anterior, tendo em vista a ausência de qualquer ato administrativo contrário à interpretação plenamente plausível da norma legal, relativamente ao que seja "atividade própria" de instituições sem fins lucrativos.

A meu ver, afasta-se, somente a receita de aluguel, de vez que a mesma é totalmente estranha à atividade própria de uma instituição de educação.

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da tributação pela Cofins as receitas de mensalidades, matrículas e taxas escolares, competindo à autoridade administrativa executora do acórdão conferir a suficiência do remanescente do indébito para efetivação da compensação.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008.


MÁRIA CRISTINA ROZA DA COSTA