



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

Processo n° 15504.019042/2010-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.280 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria COFINS ENTIDADE EDUCACIONAL
Recorrente FUMEC - FUNDAÇÃO MINEIRA DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

COFINS. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, CF. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CEBAS.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição estava condicionada, dentre outros requisitos, a que a instituição fosse portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 14 DA MP 2.158/01. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

A isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III e IV, da MP nº 2.158-35/2001, ao se referir às “receitas relativas às atividades próprias”, aplica-se principalmente em relação às receitas auferidas em contraprestação pelo desempenho das atividades para as quais foram constituídas as entidades, no caso, pela prestação de serviços educacionais, culturais e científicos. Precedentes (CSRF, acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Antonio Carlos Atulim.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Ivan Allegretti – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesi Ortiz e Ivan Allegretti. Ausente ocasionalmente o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Esteve presente ao julgamento o Dr. Tiago Conde Teixeira. OAB/DF nº 24.259.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 02/05 e-processo) que formaliza a exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, cuja notificação ocorreu em 11/11/2010 (fl.5 e-processo).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Termo de Verificação Fiscal que a entidade não recolheu a Cofins no período por entender que seria beneficiária de imunidade.

A Fiscalização entendeu que a imunidade das contribuições, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, não seria aplicável ao contribuinte por não atender os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, dentre eles, mais especificamente, não deter o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, conforme se verifica no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

44 — Em pesquisa no "sitio" do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, confirma-se que a FUMEC não faz parte do rol de entidades Beneficentes de Assistência Social certificadas pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Confirma-se igualmente que a FUMEC teve seu pedido de Certificação indeferido e seu processo arquivado em 06/12/2000. Após essa data não há mais nenhum registro requisitado pela fiscalizada (fls. 309 a 312).

45 — Ante o exposto, concluímos que a FUMEC não faz jus à isenção da COFINS por não atender aos ditames do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

A Fiscalização também entendeu que a isenção prevista no art. 14, X da MP 2.158-35 não afastaria a incidência da contribuição, por adotar a seguinte interpretação:

21 — Dessa forma, somente as receitas típicas das instituições de assistência social, de educação e das fundações estão isentas da COFINS. Referidas receitas revestem-se de contribuições, doações, mensalidades e anuidades de seus associados ou mantenedores. As receitas comuns aos dos demais agentes econômicos sofrem a incidência da contribuição. Isto demonstra o caráter da equidade tributária, pois se não fosse dessa forma estaria se beneficiando um agente econômico em detrimento de outro que pratica a mesma atividade.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 325/341 e-processo) sustentando, em síntese, (a) que o lançamento incorreu em alteração do critério jurídico firmado em lançamento anterior; (b) que a Cofins não incide sobre as suas receitas, por não se enquadrarem no conceito de faturamento; e (c) que faz jus à isenção do art. 14, X da MP 2.158.

Alega que o lançamento discutido neste processo teria incorrido em alteração de critério jurídico em relação ao lançamento relativo a fatos geradores de períodos anteriores (PA nº 10680.005130/2003-31, 10680.018641/2003-13, 10.680.018642/2003-68, 10680.003993/2004-55 e 10680.003991/2004-66), ao argumento de que em tais outros processos houve a anulação do ato de suspensão da imunidade, por julgamento do Conselho de Contribuintes, e que a situação de fato teria se mantido inalterada, de maneira que não poderia haver mudança de entendimento.

Também alega que não poderia ter sido alcançada pela incidência da Cofins os valores que não configuram faturamento, tal como conceituado pelo E. Supremo Tribunal Federal quando da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 (RE 390840, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15/08/2006), devendo restringir-se à receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Sustenta que de tal entendimento do STF deveria resultar o reconhecimento da não incidência da Cofins tanto em relação às receitas financeiras como em relação às mensalidades, em razão de que não atua em caráter mercantil nem empresarial, sendo uma Fundação despida de caráter lucrativo, não exercendo atividade econômica destinada a produzir resultados, mas pratica atividade desinteressada, com reversão de todos os seus recursos para as suas finalidades, de maneira que não pratica nenhuma operação mercantil.

Alega, ainda, para defender a aplicação da isenção prevista no art. 14, X da MP 2.158, que a receita decorrente de sua atividade própria – alcançada pela isenção – somente pode ser aquela proveniente de sua atividade institucional, de suas atividades educacionais e científicas, ou seja, justamente as mensalidades pagas por aqueles que usufruem das atividades educacionais, científicas e culturais próprias das instituições.

Ao final, protesta pela produção de prova pericial contábil, de forma a demonstrar a ausência de finalidade lucrativa, a exclusão da fundação do mundo empresarial e o preenchimento dos requisitos para o gozo da isenção de Cofins.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ), por meio do Acórdão nº 02-31.785, de 11 de abril de 2011 (fls. 520/538 e-processo), julgou a impugnação procedente em parte, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

Somente fazem jus à isenção das contribuições para a Seguridade Social as entidades beneficentes que comprovarem possuir, entre outros, o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

O provimento da impugnação foi parcial porque a DRJ entendeu que, em virtude da declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo pretendida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, deviam ser excluídos os valores correspondentes às receitas financeiras.

Quanto aos demais temas, foi negado provimento à impugnação, valendo destacar do voto condutor do acórdão na DRJ os seguintes trechos:

Para o uso do benefício da isenção, a legislação obriga uma entidade beneficente de assistência social a cumprir os devidos requisitos, dentre eles a posse do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS. Como o contribuinte afirma ser uma fundação sem fins lucrativos e não uma entidade beneficente de assistência social, então não detém o benefício da isenção das contribuições.

(...)

Contudo, estão sujeitas à Cofins, por força da legislação de regência da matéria lançada, as receitas de caráter contraprestacional das instituições de educação, ainda que sem finalidade lucrativa. E, de fato, este é o caso do autuado, que, como se conclui da análise dos autos, aufere, em sua maior parte, receitas provenientes de serviços prestados na área da educação, além de outras tributáveis.

As receitas autuadas, aquelas, por exemplo, oriundas de mensalidades pagas como condição para a fruição de um benefício pessoal e individualizado, tal como o direito de frequentar determinado curso em instituição de educação. Estas receitas enquadram-se no conceito de faturamento e, conseqüentemente, devem ser oferecidas à tributação, por configurarem, inequivocamente, receitas de prestação de serviços.

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1837/1860 e-processo), por meio do qual reedita os mesmos fundamentos de sua impugnação, ou seja, alegando afronta ao art. 146 do CTN, em razão de que o Conselho de Contribuintes havia firmado anteriormente um critério jurídico diferente em relação à impugnante, pelo qual esta mesma contribuinte era reconhecida desonerada de tributos e contribuições federais mesmo sem portar o CEBAS. E que, por isso, a alteração desse critério só pode surtir efeito em relação a ela quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à introdução do novo critério.

Também argumenta que a Cofins não pode incidir sobre as receitas das mensalidades por não se tratar de atividade mercantil ou empresarial, sendo despida de caráter lucrativo, e que, portanto, não configurariam faturamento tributável nos termos do art. 195 da Constituição e da LC 70/91.

A propósito da isenção, reitera o seguinte:

Tendo abandonado o fundamento da falta de CEBAS, o acórdão se prende ao fundamento de que as receitas sobre as quais foi

constituído o crédito tributário de COFINS não são decorrentes de atividades próprias.

Isso, porque, tal como a fiscalização, o acórdão entendeu que receitas decorrentes de atividades próprias que estão abrangidas pela isenção do art. 14, X da MP 2.158 são somente aquelas oriundas “de contribuições, doações, mensalidades e anuidades de seus associados ou mantenedores”. O fundamento para esse entendimento é o art. 47, §2º da IN 247/2002, que assim dispõe:

Art. 47 (...) §2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Ora, o entendimento não pode prevalecer, uma vez que é clara a ilegalidade da IN 247/2002 na parte em que pretende restringir o conceito de atividade própria previsto na lei que outorga a isenção.

A uma, porque receita decorrente de atividade própria da instituição sem fins lucrativos somente pode ser aquela proveniente de sua atividade institucional, que no caso são as atividades educacionais e científicas. Doações e contribuições não são decorrentes de atividade própria da instituição, mas, apenas, da boa-vontade de terceiros, ou seja, provêm de atos jurídicos externos à instituição. Veja que a IN esvazia qualquer sentido que o vocábulo “próprio” possa ter, igualando-o justamente ao seu antônimo, tomando por receitas próprias receitas que na verdade são alheias às atividades da instituição.

A duas, porque a regra exonerativa em momento algum estabeleceu tal requisito, ao contrário, disse que atingia as instituições que prestem os serviços para os quais foi instituída a um grupo de pessoas (art. 15 da MP 2.158) isentando de COFINS suas atividades próprias (art. 14, X da MP 2.158). Ora, portanto, aquelas atividades regularmente desempenhadas, ou seja, inseridas no seu contexto institucional, o qual tem como elemento principal a prestação do serviço de educação e de caráter científico e cultural.

Ora, decorrentes dessas atividades próprias são justamente as mensalidades pagas por aqueles que usufruem das atividades educacionais, científicas e culturais próprias da instituição, que utiliza essas mensalidades para manter seus serviços em padrão de excelência, sem finalidade lucrativa, na medida em que todas as mensalidades são revertidas para as atividades das quais decorreram. Pouco importa, por ausência de previsão legal, sendo esta mais uma inovação ilegal decorrente da própria IN 247, que tenham caráter contraprestacional direto.

A contribuinte informa que não obstante se entenda que os requisitos para o gozo da isenção encontram-se no art. 12, §2º da mesma lei 9.532/97, estes restam preenchidos,

quais sejam: não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; manter escrituração completa de suas receitas e despesas; conservar em boa ordem os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas; apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; e assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

Ao final, alega a nulidade do acórdão recorrido por ausência de motivação posto que não foi apreciado seu pedido de perícia para comprovar o cumprimento dos requisitos à isenção de Cofins prevista na MP 2.158/2001. Portanto, reitera o pedido de perícia contábil e apresenta os quesitos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 31/10/2011 (fl. 1837-e), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da notificação, ocorrida em 29/09/2011 (fl. 1835-e).

Por ser tempestivo, tomo conhecimento do recurso.

1) A imunidade das contribuições sociais.

Quando da ocorrência dos fatos geradores em questão, de 01/2006 a 12/2007, ainda vigorava o art. 55 da Lei nº 8.212/91, o qual regulamentava a imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição, concedida às entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições previstas no *caput* deste dispositivo constitucional.

Dispõe o art. 195, § 7º, da Constituição que “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Sabe-se que, embora tenha utilizado a terminologia imprecisa de “isenção”, o referido dispositivo constitucional veicula, por força de sua própria natureza de outorga e delineamento da competência tributária, uma imunidade.

Na época dos fatos, dispunha o art. 55 da Lei nº 8.212/91 que as entidades em questão deveriam atender, dentre outros requisitos, o de ser “portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos”.

O fundamento da Fiscalização para entender que não se aplicaria a imunidade foi justamente o de que a entidade não possuía tal certificado em relação aos anos de 2006 e 2007, conforme informado pela própria contribuinte e depois confirmado pela Fiscalização, que verificou que a referida certificação havia sido indeferida pelo órgão competente (itens 31 e 44 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 32 e 35).

O contribuinte não contesta tal fato – de ausência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) – nem contesta as exigências do art. 55 da Lei nº

8.212/91 para o efeito de condicionar a aplicação da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição.

Isto fica claro no seguinte trecho do Recurso Voluntário:

“(...) deve-se notar que o acórdão recorrido abandonou por completo o fundamento da ausência de CEBAS, levantado pela fiscalização. Nos termos do art. 17 da MP 2.158, os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91 só são exigíveis das instituições filantrópicas de assistência social:

Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei no 8.212, de 1991.

A Recorrente, na qualidade de instituição de educação, científica e cultural, não se submete, portanto, ao citado requisito.”

Como visto, a Recorrente se ocupa em discutir a respeito da aplicação da isenção prevista na MP 2.158, demonstrando que o CEBAS não é requisito para a isenção prevista no art. 14, X, c/c art 13, II, da mesma Medida Provisória.

Mas não se encontra em discussão a legalidade da exigência do CEBAS como condição para a fruição da imunidade constitucional.

A recusa da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, portanto, não está em discussão no presente julgamento.

2) A mudança de critério jurídico.

O Recorrente pretende cotejar o presente lançamento com os lançamentos fiscais promovidos em relação a períodos anteriores, argumentado que neste caso houve alteração de critério jurídico, o que seria vedado pelo art. 146 do CTN.

Não há, contudo, como aplicar o art. 146 do CTN ao presente caso (Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Isto porque o contexto dos fatos e dos fundamentos jurídicos que dão suporte aos lançamentos são distintos.

Basta ver que naqueles outros processos administrativos o lançamento de Cofins ancorava-se no mesmo ato de suspensão da imunidade de impostos que permitiu o lançamento do IRPJ.

Naquele caso, portanto, confundiram-se a discussão a respeito da imunidade de impostos e de contribuições.

Neste caso, de maneira diferente, a Fiscalização isolou a questão da imunidade e da isenção especificamente aplicadas à Cofins, de maneira que nem mesmo envolveu a expedição de ato de suspensão da imunidade – que é instituto aplicável apenas à imunidade de impostos, conforme previsto nos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97.

Assim, a motivação e a fundamentação legal do presente lançamento é distinta, não se podendo cogitar de transportar ao presente caso, pura e simplesmente, o entendimento contido em decisão proferida em julgamento que avaliou contexto distinto.

3) O conceito de receita e as mensalidades.

O Recorrente sustenta que as mensalidades que recebe dos alunos não configurariam receita porque a atividade que desempenha não teria natureza mercantil.

E assim, por não se tratar de um ato comercial, não se configuraria o faturamento ou a receita bruta, de maneira que as mensalidades não estariam sujeitas à incidência da Cofins.

Ocorre, em primeiro lugar, que não se pode negar à atividade desempenhada pela instituição a natureza de prestação de serviço.

Outrossim, o fato de as mensalidades serem vertidas pelos contratantes em caráter de contraprestação à atividade da contribuinte, ao serviço educacional prestado, configura forçosamente o auferimento de receita.

Ou seja, basta haver contraprestação pela venda de mercadorias ou pela prestação de serviços para que exista receita tributável da pessoa jurídica.

Portanto, o recebimento das mensalidades pela entidade configura receita de prestação de serviço educacional, de tal modo que, não havendo imunidade que se aplique em relação à entidade, nem isenção que se aplique em relação às suas receitas, deverá haver a regular exigência da Cofins.

4) A isenção.

Entendo que assiste razão ao Recorrente quando alega que se lhe aplica a isenção prevista no art. 14, X, da MP nº 2.158/2001, pois as mensalidades escolares configuram receitas relativas às atividades próprias de uma entidade educacional.

Tal dispositivo prevê que, *“Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (...) relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”*.

O art. 13, por sua vez, refere-se textualmente às *“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”* (inciso II).

O art. 12 da Lei nº 9.532/97 dispõe que, *“Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”*.

Da combinação destes dispositivos, se evidencia que a intenção da legislação ordinária foi a de conferir um tratamento claro, quanto à incidência de PIS/Cofins, em relação àquelas entidades destinatárias da imunidade dos impostos, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição.

Isto porque, embora seja certo que a imunidade do art. 150, VI, “a” da Constituição aplica-se aos impostos enquanto a imunidade do art. 195, § 7º, aplica-se às contribuições, nunca ficou exatamente claro qual seria a base legal que asseguraria a fruição desta última.

Há manifestações abalizadas no sentido de que a regulamentação de ambas apenas poderia acontecer por meio de Lei Complementar, de maneira que as condições impostas pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, por se tratar de lei ordinária, não poderiam ser reconhecidos como critérios para a imunidade, mas se trataria de uma isenção ordinária, devendo tomar-se como balizamento para a imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição a previsão do art. 14 do CTN, que contém os mesmos requisitos aplicados à imunidade dos impostos, por ter sido tal dispositivo recepcionado como Lei Complementar.

Sem entrar neste debate – mesmo porque não foi suscitado pelo Recorrente – verifico que neste caso não houve a demonstração pela Fiscalização do descumprimento de nenhum dos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN para o gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, da Constituição.

Para afastar a imunidade das contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, a Fiscalização apenas demonstrou que a entidade não obteve o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que era exigido pela legislação vigente à época.

Mas o fato de negar a configuração da imunidade das contribuições, por este motivo, não prejudica a configuração da imunidade dos impostos.

Deve-se partir do pressuposto, por isso, de que a entidade se enquadra como instituição de educação a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97.

A Recorrente também sustenta enquadra-se na hipótese do inciso IV do art. 13 da MP 2158-35/2001, que trata das *“instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997”*.

O art. 15 da Lei nº 9.532/97 dispõe que *“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”*.

Este último dispositivo, que possui uma abrangência mais ampla que o art. 12 da mesma Lei, também alcança a Recorrente, diante do fato de que não qualquer demonstração pela Fiscalização de que não tenha caráter cultural e científico.

A Fiscalização, com efeito, não recusa qualquer destas qualificações à entidade, motivo pelo qual entendo que se deve admitir tal enquadramento, sem prejuízo do seu enquadramento também no inciso III.

A propósito, a Recorrente parece defender a aplicação da hipótese do inciso IV – que trata das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico – , como forma de evitar a hipóteses do inciso III – que trata das instituições de educação e de assistência social –, pelo receio da aplicação do art. 17 da mesma Medida Provisória, que prevê a aplicação das mesmas exigências do art. 55 da Lei nº 8.212/91 em relação às entidade filantrópicas e beneficentes de assistência social.

Não se justifica o receio da Recorrente, pois o art. 17 delimita o alcance da exigência às entidades filantrópicas e às beneficentes, não se podendo considerar alcançadas as demais entidades, como as de caráter recreativo, cultura e científico, bem como as entidades de educação.

Mesmo porque, interpretar de modo contrário equivaleria a exigir, como condição para o reconhecimento de uma isenção legal às entidades dedicadas a estas atividades, que tais entidades também se enquadrem como imunes – situação em que deixaria de haver qualquer utilidade para a isenção.

A questão central, em verdade, está em definir no que consiste a receita da atividade própria destas entidades.

Entendo que se deve reconhecer como receitas próprias de uma entidade de ensino aquelas que custeiam o desempenho desta atividade, ou seja, as mensalidades por meio das quais são suportadas as atividades educacionais, culturais e científicas.

Não é razoável esperar que as entidades privadas devam sobreviver a custa de liberalidades, nem se pode entrever qualquer estranheza no regime de contraprestação financeira pelos serviços educacionais.

A respeito da interpretação que se deve dar à receita de atividade própria, valho-me das seguintes reflexões do Conselheiro Marcos Tranches Ortiz:

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 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 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 auferir. 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);*
- (Recurso nº 258.241, PA nº 10680.004894/2005-71 Rel. Cons. MARCOS TRANCHESI ORTIZ)*

Também me parece claro que, estando diante de uma entidade cujo objeto social seja a prestação de serviços educacionais – sendo isto que lhe caracteriza como entidade educacional –, que outra receita lhe seria mais pertinente, devendo considerar-se de atividade que lhe é própria, que aquela que remunera a sua atividade?

Entendo, pois, que não há como recusar a isenção às receitas pertinentes à atividade educacional.

A propósito do tema, confira-se o seguinte trecho de voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan, em que esclarece o contexto em que deve ser interpretado o texto da Lei, como também informa o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no mesmo sentido que ora se propugna:

“Veja-se que a lei instituidora da isenção a estabelece para “receitas de atividades próprias”, e o fisco as restringe às “receitas de atividades próprias derivadas de contribuição ...”, conforme exposto no parágrafo anterior.

A expressão restritiva entre aspas constante do entendimento do fisco deriva do Parecer Normativo CST nº 5, de 22/04/1992, conforme se reconhece no próprio texto do Termo de Constatação Fiscal (fls. 23/24), anexo à autuação. Ao final do referido Termo (fls. 24/25), conclui-se que:

“Desse modo, estão sujeitas à Cofins, por força da Lei nº 9.718, de 1998, as receitas de caráter contraprestacional das instituições de educação, ainda que sem finalidade lucrativa. E, de fato, este é o caso da fiscalizada, como se conclui da análise das DIPJ correspondentes aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, que conferem com a escrituração apresentada, pois a Fundação apura receitas de serviços prestados na área de educação, com relação às quais deve ser exigida a Cofins”. (grifo nosso)

A autuação não levanta, portanto, discussão quanto a ser ou não a fundação uma entidade sem fins lucrativos, ou quanto ao comprimento estrito dos dispositivos da Lei nº 9.532/1997. Discute especificamente a expressão “receitas de atividades próprias” do inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, à luz de abordagem histórica (do regime anterior à Lei nº 9.718/1998) na qual defende a aplicabilidade do disposto no referido Parecer da CST.

O julgador de primeira instância partilha de tal entendimento fundado em análise histórica da legislação da Cofins, agregando aos argumentos expostos na autuação que a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, em seu art. 47, II e § 2º, veio a esclarecer a aplicabilidade das disposições do Parecer da CST (pois manteve exatamente seus termos) à isenção tratada no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Em que pese a discussão sobre a referida Instrução Normativa sequer constar da autuação, ela foi de tamanha relevância no julgamento de primeira instância, a ponto de dois dos julgadores manifestarem-se pela manutenção da autuação somente para fatos geradores posteriores a sua vigência. A matéria foi então decidida por qualidade, nos termos do voto do presidente da turma (relator), acompanhado (pelas conclusões) por outro julgador.

É de se destacar, contudo, que o Parecer Normativo CST nº 5, de 22/4/1992, foi emitido cerca de uma década antes do texto legal em discussão (Medida Provisória nº 2.158-35/2001), e para tratar de não incidência (instituto tributário com natureza diversa da isenção). Ademais, o parecer trata de situação sensivelmente diferente da que consta na presente autuação.

Sobre a matéria, conveniente trazer decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-001.869¹). Do voto condutor da decisão, unanimemente acolhido no tribunal,

¹CSRF, Acórdão nº 9303-001.869, Rel. Cons. Júlio César Alves Ramos, unânime, sessão de 6.mar.2012.

transcreve-se excerto referente ao tema que se está aqui a analisar:

“Tudo o que resta esclarecer, assim, é o sentido da expressão receitas próprias de suas atividades. A SRF tem dado o entendimento, expresso hoje inclusive em Instrução Normativa (nº 247/2002), de que seriam aquelas que não consubstanciassem contraprestação pelo serviço prestado.

Analogamente ao que ocorreria com as associações, entende que, também para as instituições de educação, elas se restringiriam às “decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

Essa redação da IN simplesmente copiou as conclusões do Parecer Normativo CST nº 05/92. Mas este parecer faz expressa e exclusiva menção às associações, sindicatos, federações e confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Daí porque se refere apenas às mensalidades instituídas por lei, assembleia ou estatuto. Ali se quis excluir de qualquer benefício a receita eventualmente obtida por aquelas associações e entidades em decorrência da venda de bens ou prestação de serviços.

Ora, sabe-se que as associações, espécie do gênero sociedades, se distinguem exatamente pela ausência do recurso ao mercado.

Isto é, elas nascem para “prestar serviços” aos seus próprios associados. Em troca, e para viabilizá-las economicamente, rateiam eles entre si os custos inerentes aos serviços prestados.

A relação com o mercado, então, restringe-se à aquisição dos “insumos” necessários àquele serviço.

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

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

Totalmente diverso é o caso de uma sociedade constituída para prestar serviços de natureza civil. Estas vão ao

mercado não só para adquirir os “insumos” mas também para ofertar os seus serviços. Analogamente ao exemplo da associação recreativa, agora constituísse uma sociedade para, por exemplo, ministrar aulas de uma determinada modalidade esportiva. Nesse caso, sua receita provém da “venda” do serviço prestado.

Ora, o texto da lei não restringiu a isenção ao primeiro caso, o das associações. Ao contrário, não fez qualquer exigência de que as instituições de educação fossem constituídas como tal. Aliás, se essa fosse a intenção, não precisaria incluir um item próprio, na medida em que já estariam abrangidas pela expressão do mesmo art. 13 da MP).

Assim, entendo que a “analogia” in casu poderia, quando muito, determinar a exclusão do benefício sobre receitas outras, não oriundas da prestação do serviço educacional, a exemplo de estacionamento, aluguel de ginásio de esportes e de “cantina” e tais. Nunca sobre a própria receita obtida para financiar a atividade principal da instituição – as mensalidades pagas pelos alunos – sob pena de esvaziar a própria isenção concedida.”² (grifo nosso)

O teor do referido Parecer da CST, assim, não se refere à matéria especificamente tratada no presente processo. E não merece prosperar o argumento de que a situação teria sido remediada com a inclusão de teor idêntico ao do referido parecer no texto de Instrução Normativa veiculada em 2002, tanto pelo acolhimento dos argumentos expressos no julgamento efetuado pela CSRF, quanto pelo fato de ter sido a matéria suscitada inauguralmente no julgamento de primeira instância.

(Acórdão 3403-002.298, PA 10380.010196/2006-71, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, j. 25/06/2013; trecho do voto do Relator)

Com efeito, é neste mesmo sentido o entendimento da CSRF, conforme se verifica nas ementas abaixo:

COFINS. ISENÇÃO.

São consideradas como receitas oriundas de atividades próprias de entidade mantedora de instituição educacional sem fins lucrativos, para fins da incidência da isenção da COFINS prevista no inciso X, do artigo 14, da MP no 215835/01 (que alterou a MP no 1858/99), aquelas receitas que são oriundas da prestação de serviços educacionais, desde que as mesmas se revertam em benefício da própria entidade, em consonância ao §3º, do artigo 12, da Lei no 9.532/97, com redação dada pela Lei no 9.718/98. O conceito de “receitas derivadas de atividades próprias” previsto no § 2º, do artigo 47, da IN no 247/2002 não se aplica para instituição educacional.

Recurso Especial do Procurador Negado.

² O presente excerto do voto condutor do acórdão 9303-001.869 tem origem em outro voto do mesmo relator Doc (julgamento do recurso nº 138.130-1-proc.nº 10183.003953/200414, fevereiro de 2008).

Autenticado digitalmente em 08/07/2013 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 08/07/2013 por

IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 21/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 01/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Acórdão 9303-01.486, PA 10183.003953/2004-14, rel. Cons. Nanci Gama, j. 31/05/2011)

Ementa: COFINS. IMUNIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. INEXISTÊNCIA

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

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

(Acórdão 9303-001.869, PA 19515.002662/2004-84, Rel. Cons. Júlio Cesar Alves, j. 06/03/2012)

Entendo, pois, que as receitas obtidas pelas contraprestação de atividades educacionais e culturais devem ser reconhecidas como receitas próprias da atividade da entidade educacional e cultural, para o fim de aplicar a isenção da Cofins prevista no art. 14 da MP nº 2.158-35/2001.

5) Conclusão.

Voto, pois, pelo provimento do recurso para cancelar o lançamento fiscal em relação às receitas de mensalidade e outras diretamente relacionadas à atividade educacional, cultural e científica desenvolvida pela contribuinte.

Ivan Allegretti