



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.002662/2004-84
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-001.869 – 3ª Turma
Sessão de 06 de março de 2012
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO ARMANDO ÁLVARES PENTEADO

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas e Maria Teresa Martínez López votaram pelas conclusões.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

NOME DO REDATOR - Redator designado.

EDITADO EM: 27/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo

Miranda, Rodrigo da Costa Possas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martinez López e Gileno Gurjão Barreto

Relatório

Insurge-se a Fazenda Nacional contra acórdão proferido pela Segunda Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes que repudiou o lançamento efetuado pela fiscalização da SRF para exigir da entidade a COFINS relativa aos anos de 2002 a 2004 que incidiria sobre as receitas contraprestacionais, entendidas como o antônimo das receitas próprias de que fala o art. 14 da Lei 9.532/97.

A autuada, consoante estatutos juntados, é uma fundação de direito privado dedicada a “amparar, fomentar e desenvolver as artes plásticas e cênicas, a cultura e o ensino em geral”. Suas receitas advêm de aluguéis, aplicações financeiras e, principalmente, de mensalidades pagas pelos alunos de seus diversos cursos de nível superior, tendo a tributação recaído sobre todas elas conforme planilhas elaboradas pela fiscalização.

A decisão combatida entendeu tratar-se a autuada de uma entidade educacional com a forma de fundação, pelo que estaria duplamente alcançada pela legislação isentiva. Do voto condutor do acórdão guerreado se lê:

O fato de ser uma fundação distingue a recorrente das demais instituições de ensino, quando constituídas por meio de associação ou das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico.

Isso porque a fundação, enquanto entidade de personalidade jurídica de direito privado, segundo a definição da melhor doutrina, tem como inerente à sua instituição o caráter filantrópico e sua finalidade social.

Prossegue citando o magistério da Professora Maria Sylvia Zanella de Prieto:

"Com efeito, examinada a fundação tal como se encontra estruturada pelo Código Civil, verifica-se que ela se caracteriza por ser dotada de um patrimônio a que a lei, mediante observância de certos requisitos, reconhece personalidade jurídica, tendo em vista a consecução de determinado fim.

(.) no direito privado a fundação adquire vida própria, independente da vontade do instituidor (que não poderá nem mesmo fiscalizar o cumprimento da sua manifestação de vontade, já que essa função foi confiada ao Ministério Público).

(.)

Acresce que, com relação as fundações instituídas por particulares, a função do Ministério Público justifica-se pela necessidade de atribuir a algum órgão público a função de manter a entidade dentro dos objetivos para os quais foi instituída; vale dizer, como a fundação adquire vida própria e

nela não mais interfere o instituidor, o Ministério Público assume essa função."

Para concluir:

Desse modo, entendo que falta fundamento para se considerar como receita de atividade própria de uma fundação "somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores", uma vez que a figura desses personagens (associado ou mantenedor) não existe na fundação. Trata-se, como asseveram os balizados doutrinadores, de um patrimônio que, administrado, gera receita a partir da execução das atividades para as quais foi destacado na forma de fundação. Portanto, atividade própria. E, no caso, a atividade própria abrange as atividades de educação, assistência social e de caráter filantrópico. Num raciocínio contrariu sensu, a prática de atividade imprópria ou diversa da de educação, para a qual foi instituída, significaria fugir totalmente da sua finalidade, o que provocaria a ação do Ministério Público, sem prejuízo de tal receita ser suscetível de tributação.

Por outro lado, o § 1º 2 do art. 47 da famigerada IN, limita a fruição dos benefícios, determinando que "as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social."

Em que pese seja uma entidade de educação, a recorrente é, antes, uma fundação, e as fundações constam em inciso distinto daquelas entidades na norma que estabelece a isenção, ou seja, no inciso VIII do art. 92 da IN em foco —fundações de direito privado.

...

Reforça o posicionamento ora adotado o fato de, enquanto instituição de educação, haver o Fisco reconhecido expressamente nos autos que a recorrente preenche os requisitos exigidos para a fruição da imunidade estabelecida no art. 150 da Constituição Federal, a qual é base para a isenção da Cofins, concedida no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Ora, aliado ao fato de ser uma fundação, a recorrente, conforme atesta a fiscalização, insere-se no conceito de instituição de educação estabelecido no art. 12 da Lei nº 9.532/97, conforme consta acima negrito. Tanto é assim, que a fiscalização, com base neste entendimento reconheceu a imunidade para o IRPJ e a CSLL. Este conceito é o que o art. 14 da MP nº 2.158/2001 exige seja preenchido pelas instituições de educação para que lhes seja estendida a isenção da Cofins e do PIS.

O estatuto da Fundação estabelece em seu art. 1º como segue:

"Artigo 01 — A Fundação Armando Álvares Penteado, FAAP, pessoa jurídica de direito privado, instituída nos termos do Decreto-Lei estadual nº 17.103, de 12 de março de 1947, com o objetivo de amparar, fomentar e desenvolver as artes plásticas e cênicas, a cultura e o ensino em geral, terá duração indeterminada e reger-se-á por este estatuto e pela legislação aplicável e atenderá a todos os encargos decorrentes das disposições testamentárias estabelecidas por seu instituidor, tendo sede e foro nesta Capital, à Rua Ceara, nº02."

Portanto, entendo claras as disposições estatutárias e consoantes com as disposições legais tributárias no que concerne ao reconhecimento da isenção da Cofms.

Com esse entendimento, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Combate a douda PFN tal entendimento. Do seu recurso se extrai:

(...)

"Com base nisso, é possível depreender que a fundação de direito privado é criada e passar a funcionar em decorrência do patrimônio que lhes é destinado desde a sua constituição, cujo uso e gozo possibilitarão a referida instituição o atendimento dos seus fins precípuos.

21. Assim sendo, ao disciplinar a fundação de direito privado, o legislador idealizou a criação de uma entidade sem fins lucrativos cujas atividades devam estar voltadas ao desempenho de fins sociais e que sobrevivam, em regra, do patrimônio destacado pelo seu instituidor ou de doações efetuadas por terceiros. Com isso, não se quer afirmar que a fundação não possa admitir, em seu patrimônio, outras espécies de receitas para melhor desempenho dos seus misteres, especialmente as que decorrem de uma contraprestação da aludida instituição, o que se faz possível, desde que observada a sua finalidade não lucrativa.

22. Em realidade, o que se quer chamar a atenção é que, para efeito do gozo da isenção da COFINS, a legislação já citada limitou o referido benefício fiscal às "receitas próprias" da fundação, entendidas estas como "contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra prestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais", excluindo do aludido benefício fiscal as receitas que envolvam qualquer espécie de contraprestação por um bem ou serviço prestado pela entidade.

23. O fato de a fundação não possuir "associados" não desmerece a aplicação do art. 14, X, da MP no 2.158-35/2001 c/c o inciso II e § 2º do art. 47 da IN SRF no 247/2002, tal como pretendeu sustentar o acórdão recorrido, porquanto a entidade fundacional pode contar o auxílio de mantenedores, cujas doações contribuam para que a entidade atinja os seus objetivos.

24. Além disso, o acórdão impugnado, ao desejar que as receitas de natureza contraprestacional direta relacionadas a fins educacionais, assistenciais e filantrópicos estejam livres da incidência da COFINS somente porque a Fundação atuada tem finalidade voltada a tais objetivos, incorre em erro grave porquanto busca conceituar "receita própria" a partir da finalidade da instituição, e não a partir da sua natureza jurídica e do seu modo de funcionamento, tal como faz a legislação tributária já citada.

A decisão recorrida, portanto, além de negar aplicação ao § 2º do art. 47 da IN SRF 147/2002, busca dar interpretação extensiva aos arts. 13, VIII c/c 14, X, da MP nº 2.158-35/2001 (editada inicialmente sob o nº 1.858/99), e art. 9º, VIII, c/c inciso II do art. 47, todos da IN apontada, para abarcar na isenção da COFINS receitas da Fundação atuada que nada têm de "próprias", mas, sim, de contraprestacionais diretas, contrariando, dessa forma, a diretriz do art. 111, II, do CTN, transcrito nestes termos:

...

III CONCLUSÃO

30. Face ao exposto, com base na divergência apontada e nas razões ora suscitadas, requer a União (Fazenda Nacional) seja dado provimento ao presente recurso para reformar o r. acórdão, mantendo-se o Auto de Infração de fls. 136/139, para o fim declarar a incidência da COFINS sobre as receitas de caráter contraprestacional direto da Fundação Armando Álvares Penteado, conforme determinam os arts. 13, VIII, c/c 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, inicialmente editada sob o nº 1.858/1999, e arts. 90, VIII, c/c 47, II e § 2º, da IN SRF nº 247/2002, com o que se atenderá aos reclamos da segurança jurídica e da uniformização do entendimento sobre a matéria no âmbito dos Conselhos de Contribuintes”

O recurso especial foi admitido tendo em conta a apresentação de acórdão que expressou entendimento diametralmente oposto ao da decisão recorrida ao considerar que, para efeito isencional, as receitas próprias são exatamente aquelas definidas na IN SRF 147/2002.

Dada ciência à atuada do despacho de admissibilidade, esta apresentou contra-razões em que pede não seja admitido o recurso fazendário porque a decisão trazida como paradigma não cuida de entidade educacional sob a forma de fundação, como a atuada e, caso admitido, que seja mantido o acórdão pelos seus próprios e jurídicos fundamentos visto que uma IN SRF não poderia ter inovado a disposição legal, editada mais de três anos antes do ato normativo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Entendo que o recurso foi bem admitido. É que não vejo relevância no fato de a fundação analisada no paradigma não ser uma entidade educacional, o que é incontroverso.

Com efeito, lá o que se afirmou foi o entendimento de que para toda e qualquer fundação, as receitas próprias alcançadas pela isenção são apenas aquelas que não se originem de uma contraprestação pela entidade, nos exatos termos do ato normativo mencionado.

E o recurso especial apenas combate esse aspecto da decisão recorrida, não adentrando a possibilidade de se reconhecer a isenção apenas pelo fato de a entidade aqui autuada ser, além de uma fundação, também uma entidade educacional, uma vez que apenas se refere ao inciso VIII da Medida Provisória já tantas vezes mencionada.

Por esse motivo, confirmo a conclusão do exame de admissibilidade, mas, também por ele, nego provimento, no mérito, ao recurso fazendário.

É que faz toda a diferença, para mim, que a entidade autuada dedique-se à prestação de serviços educacionais. Isso porque, como indicado na decisão recorrida, as entidades sem fins lucrativos nesse mister empenhadas gozam, só por isso, da isenção prevista na Lei tantas vezes referida.

Em outras palavras, e para enfatizar, qualquer entidade educacional, constituída sob a forma de fundação ou não, e desde que comprovadamente sem fins lucrativos, está beneficiada com a isenção aqui discutida sobre suas receitas próprias.

E tampouco partilho a definição de tais receitas intentada pelo ato normativo que a representação fazendária deseja ver prevalecer. Sobre o ponto reproduzo voto proferido quando do julgamento do recurso nº 138.130 (proc. nº 10183.003953/2004-14, julgado em fevereiro de 2008) que considero inteiramente aplicável a este:

Como está assentado no relatório, a autuação não decorreu do descumprimento de condições para usufruto da imunidade. Aliás, na descrição dos fatos elaborada pela autoridade fiscal não há uma só linha tratando dela. Tudo o que ali se consigna é que não cabe isenção, seja pelas disposições do Parecer Normativo já mencionado seja pelas da IN SRF 247/2002.

Apesar disso, é necessário, antes de examinar o cabimento da isenção, aprofundar a aplicabilidade da norma constitucional. Sobre o ponto, partilho todas as conclusões do voto da decisão recorrida que repelem a aplicação da imunidade, tanto a prevista no art. 150, quanto aquela versada no 195, § 7º.

Para tanto, basta confrontar os dois comandos constitucionais:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

VI - instituir impostos sobre:

...

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social**, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei;**

Portanto, há imunidade de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de Lei. Note-se que neste artigo não se exigiu, seja das instituições de educação, seja das de assistência social, que fossem “benéficas” ou “filantrópicas”. Basta que sejam sem fins lucrativos e atendam aos requisitos de lei.

E que essa Lei era, à época da promulgação da Carta Magna, a de nº 5.172/66, também parece estreme de dúvida. Permanece em aberto a questão de se tal lei, recepcionada como lei complementar quanto às matérias a que a Constituição a exija, poderia ser alterada por lei ordinária como é a Lei nº 8.212/91. Despicienda aqui essa discussão dado que não é de imunidade a impostos que se cuida.

Com efeito, a que se pode legitimamente aventar é a contida no § 7º do art. 195. Transcrevamo-lo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

....

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

Quanto à expressão “isentas” aí contida, já é pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial de que deve ser lido como “imunes”, certo não caber à Lei maior a fixação de isenções.

No entanto, algumas diferenças em relação ao comando do art. 150 são aqui patentes. Primeiro, não há aqui menção alguma às “instituições de ensino ou de educação”; segundo, as entidades de assistência aqui mencionadas são apenas as “benéficas”.

Por isso mesmo, partilho da interpretação do n. relator do acórdão atacado de que não há, strictu sensu, imunidade das contribuições sociais para as instituições de educação. A imunidade de que elas gozam é tão-somente a do art. 150, restrita aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços e sujeita a exigências menores do que as fixadas aqui para as instituições de assistência social.

A razão, já apontada na decisão de que se recorre, é que as atividades que configuram assistência social têm definição precisa no texto constitucional, em seção e capítulo distintos do da educação. De fato, enquanto a primeira integra o trio constituinte da Seguridade Social, ao lado da Saúde e da Previdência Social, conformando a seção III do Capítulo II do Título VIII (“Da Ordem Social”) da Carta Política, a Educação aparece destacadamente em Capítulo externo ao da Seguridade Social – capítulo III do mesmo Título.

Diferentemente do que vem entendendo a doutrina predominante, não vejo como os objetivos da assistência social, descritos no art. 203 do Texto maior, possam englobar as atividades de educação strictu sensu, notadamente as de ensino superior. Confira-se:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Ainda que, eventualmente, se pudesse cogitar do enquadramento como “proteção à infância ou à adolescência” a atividade de educação de nível básico ou intermediário, não vemos como estendê-la à que é prestada a adultos. Do mesmo modo com respeito aos demais incisos do artigo citado.

É por isso que, também no que concerne a essa imunidade, não considero necessário estender a análise quanto ao “cumprimento de requisitos”. Antes de se examinar se a instituição é beneficente há de se admitir que seja de assistência social. As instituições de educação superior não são.

Resta, por isso, examinar o cumprimento das condições para o benefício da isenção. E aqui a análise se complica.

É que a Lei que instituiu a contribuição já conferira isenção a algumas entidades. Trata-se, como se sabe, do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, que, em sua redação original, dispunha:

Art. 6º São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Não incluía, portanto, nada sobre instituições de educação. Apenas com a edição da Lei nº 9.532/97 é que começa a aparecer alguma disciplina relativa a elas, e que tem gerado bastante polêmica em virtude da remissão que a ela fizeram atos posteriores. Trata-se dos arts. 12 a 15 a seguir transcritos:

Art. 12. 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.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superavit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/96.

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 constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo.

Como se vê, sua leitura (porque nem precisa de interpretação) deveria ser fácil: o artigo 12 traz requisitos para fruição da imunidade do art. 150; os arts. 13 e 14 estabelecem requisitos para suspensão ou cassação da imunidade (do IR) e o art. 15 cria isenção de IR e CSLL, nos termos que ali define. Não se fala aqui, portanto, de PIS nem de COFINS.

Mas essa leitura, aparentemente simples, assim não tem sido. E tudo por causa da edição, em 1999, da Medida Provisória nº 1.858, cujos artigos 13 a 15 assim dispuseram:

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

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio

Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

§ 2º As isenções previstas no **caput** e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Art. 15. 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 24 de julho de 1991.

Aqui, pois, e somente aqui, se estabeleceram isenções (válidas a partir de fevereiro de 1999) de COFINS para instituições de educação, que se aplicam apenas às receitas “relativas às atividades próprias”. Como se nota, também aqui, separaram-se claramente as instituições de educação das de assistência social. Para essas últimas, e apenas para elas, o art. 15 expressamente exigiu o cumprimento das disposições do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Para as de educação, não.

Todavia, dada a infeliz técnica legislativa adotada, faz-se necessário conjugar o inciso X do art. 14, com o inciso III do art. 13, ambos da MP, e eles com o art. 12 da Lei nº 9.532. Para mim, dessa extensa conjugação, apenas resulta que:

São isentas da Cofins as receitas das atividades próprias de instituição de educação 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, desde que não apresente superavit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

Assim penso porque ali não se fala de obrigação de gratuidade, nem se exige que ela seja “filantrópica” ou “beneficente”. Entendo que não se aplicam a ela, pois, nem os requisitos previstos na Lei nº 8.212/91 nem os previstos no § 2º do mesmo art. 12 da Lei nº 9.532, este porque expressamente se refere apenas à imunidade lá tratada.

De qualquer modo, ainda que se entenda que este último é aplicável, no caso em tela não há qualquer prova de que não

tenha sido atendido.

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-la 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 assembléia 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 constitui-se 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

“associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532 (inciso IV 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 que 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.

A aplicação da IN implica exigir a COFINS sobre as mensalidades cobradas, restringindo a isenção à parcela repassada pelos mantenedores a título de mensalidades e semelhantes. Não sendo a instituição constituída como associação, parece-me que esta última é que não é a receita das “atividades próprias” da instituição, que não visa prestar educação aos seus mantenedores.

Assim, mesmo que entenda incabível a aplicação da imunidade, considero que a entidade cumpre todos os requisitos para fruição da isenção deferida às instituições de educação pelo inciso X do art. 14 da MP 1.858/99. Pelo menos não há nos autos algo que a infirme.

De outra banda, para os que entendem possível a aplicação da imunidade, equiparando a educação à assistência social, é mister reconhecer que a jurisprudência oriunda do STF é uníssona no sentido de que o caráter “benéfico” não se confunde com a gratuidade integral. Basta que a instituição também coloque o serviço que presta à disposição de quem precisa e por ele não pode pagar – portanto, gratuitamente para estes – ainda que para isso cobre de quem pode.

Textualmente, em seu voto no julgamento da ADIN 2028-5, assim se pronunciou o Ministro Moreira Alves:

“...Cuida-se de entidades benéficas de assistência social não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado”.

“Não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviço atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes”.

No caso em tela, como já dito, a autoridade fiscal autuante sequer questionou a existência de gratuidade parcial. De fato, dos esclarecimentos prestados pela entidade (fls. 28/29) teve aquela autoridade acesso à informação quanto à existência de bolsas de estudo e nada questionou.

Na decisão recorrida, também se fez referência a atendimentos gratuitos em hospital mantido pela autuada, desqualificando-os, porém, por considerar que eram “remunerados” pelo SUS.

No recurso, a empresa demonstrou que tem até mesmo o certificado de entidade “beneficente” de assistência social expedido pelo CNAS.

Com essas considerações, entendo inteiramente descabida a tributação intentada e voto por dar integral provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008.06 de março de 2012

Embora, como esteja registrado no voto citado, eu entenda que isso não é necessário, repito que, no presente caso, foi atestado pela própria fiscalização que a instituição autuada atende aos requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator