RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS	:	MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S)
		DÊNIO STEFANOSKI

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamentos pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n° 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. **Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída,** na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de *"atividades próprias da entidade"*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013;

Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "*A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, da 1997*".

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de *"atividades próprias da entidade"*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

As Sras. Ministras Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa e os Srs. Ministros Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

Brasília (DF), 23 de setembro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS	:	MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S) DÊNIO STEFANOSKI

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região cuja ementa segue transcrita (e-STJ, fls. 619/625):

> COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FIM LUCRATIVO. INCISO "X" DO ART. 14 DA MP Nº 2.158-35/01. PARÁGRAFO § 2º DO ART. 47 DA IN 247/2002. RESTRIÇÕES À LEI. IMPOSSIBILIDADE.
> 1. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n° 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios, que são as mensalidades recebidas de alunos.
> 2. À isenção da COFINS aplica-se o seguinte raciocínio: se a entidade sem fins lucrativos aufere receitas por meio das atividades para os quais houver sido instituída, tais como prestação de serviços de educação, é própria.
> 3. Igualmente isentas são as aplicações financeiras concernentes, já que se trata de reflexos da atividade própria da entidade, portanto têm a mesma natureza desta.

O particular opôs embargos de declaração, que foram parcialmente providos, apenas para efeito de prequestionamento pelo Tribunal de origem (e-STJ, fls. 642/648).

No recurso especial, a Fazenda Nacional aponta ofensa ao art. 14, X, da MP n. 2.158-35/2008, e defende que o conceito de receitas próprias para o fim da isenção da COFINS não alcança a remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento. Entende que a COFINS não incide sobre as receitas próprias das entidades. Contudo, sustenta que a COFINS incide sobre as receitas de caráter contraprestacional, tais como as provenientes da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, ainda que a seus associados. Assim, requer o provimento do recurso especial para que a isenção da COFINS não se estenda às mensalidades pagas pelos alunos da instituição de ensino como contraprestação ao serviço prestado (e-STJ fls. 633/641 e 650/651).

Contrarrazões às e-STJ fls. 655/685.

O recurso foi admitido na origem (e-STJ fls. 686/687).

Verificando que o tema do recurso, apesar de repetitivo no âmbito da Primeira Seção do STJ, ainda não havia sido submetido a julgamento pelo novo procedimento do artigo 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução STJ n. 8/2008, determinei seu processamento como recurso representativo da controvérsia.

Foram comunicados os Ministros da Primeira Seção do STJ e os Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, e sobrestados os julgamentos dos demais recursos sobre a matéria versada no presente recurso especial, consoante preceitua o § 2º do art. 2º da Resolução STJ n. 8/2008.

Parecer do Ministério Público Federal pelo conhecimento e provimento do recurso especial Fazendário (e-STJ fls. 704/706).

Às e-STJ fls. 708/717 consta nova manifestação da FAZENDA NACIONAL em defesa de seu recurso especial.

Tendo em vista a alta repercussão da matéria a abranger as instituições educacionais sem fins lucrativos de todo o país, determinei fossem oficiadas a Associação Brasileira de Instituições Educacionais Evangélicas - ABIEE, a Associação Nacional de Educação Católica do Brasil - ANEC, a Associação Brasileira das Universidades Comunitárias - ABRUC e a Campanha Nacional de Escolas da Comunidade - CNEC, como entidades representativas do setor para, em querendo, se manifestar (e-STJ fl. 718).

A Associação Brasileira das Universidades Comunitárias - ABRUC se manifestou no sentido de que a discussão sobre atividades próprias e não próprias viola o principio contábil da entidade, pois a instituição de educação sem fins econômicos é um todo único. Considerou que, sejam atividades típicas de educação ou outras com ela relacionadas, todas essas ações concorrem para manutenção da instituição, revertendo sempre ao seu objetivo institucional. Concluiu que o art. 47, da IN/SRF n. 247/2002 é ilegal, pois viola o art. 14, da MP n. 2.158-35/2001 (e-STJ fls. 729/756).

Já a Associação Nacional de Educação Católica do Brasil - ANEC contribuiu com a juntada de trabalho acadêmico às e-STJ fls. 759/903.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamentos pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n° 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. **Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída,** na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de *"atividades próprias da entidade"*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e

9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "*A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, da 1997*".

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de *"atividades próprias da entidade"*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. Deve ser registrado que o presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamentos pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e

instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

No caso em análise, o Tribunal de origem considerou como receitas derivadas das atividades próprias as mensalidades recebidas dos alunos e, com isso, afirmou estarem abrangidas pela norma de isenção à COFINS.

A COFINS constitui tributo criado para o financiamento da seguridade social da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, e alterada posteriormente, de forma significativa, pelas Leis n. 9.718/98 e 9.732/98, bem como pelas Medida Provisórias n. 1.807, de 29 de janeiro de 1999 e n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Sobre a isenção da COFINS, a matéria é atualmente regida pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (originalmente MP n. 1.858-6, de 29 de junho de 1999), que assim dispõe no que interessa ao tema ora em análise:

> Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:
>
> I - templos de qualquer culto;
>
> II - partidos políticos;
>
> III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
>
> **IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;**
>
> V - sindicatos, federações e confederações;
>
> VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
>
> VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
>
> VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
>
> IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
>
> X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.
>
> Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:**
>
> (...).
>
> **X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.**

Os mencionados artigos 12 e 15 da Lei n. 9.532/97, por sua vez, estabelecem que a isenção se aplica às instituições de educação ou de assistência social que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em

caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (caso do art. 12) e que a isenção se aplica às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às 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 (caso do art. 15).

Para regular o conceito de "atividades próprias das entidades" foi publicada pela Secretaria da Receita Federal a Instrução Normativa SRF n. 247/2002, cujo art. 47, regulamentando a isenção prevista em lei para as referidas entidades, assim dispõe:

> Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:
> (...).
> II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas **atividades próprias**.
> § 1º - Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, 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, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei n º 8.212, de 1991.
> § 2º - Consideram-se receitas derivadas das **atividades próprias** somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, **recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

A FAZENDA NACIONAL defende a literalidade da Instrução Normativa que restringiu o conceito de "receitas decorrentes de atividades próprias das entidades" às **contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.** Afirma que o conceito dado pelo art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 não passa de um resgate da definição dada pelo Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1, p. 5022).

O exame do tema merece cautela.

Decerto, o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 tem origem histórica naquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1, p. 5022), que considerou a não-incidência da COFINS sobre as receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações,

confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Isto porque a base de cálculo da COFINS, à época, estava adstrita ao disposto nos arts. 1º e 2º, da Lei Complementar n. 70/91, ou seja, ao faturamento, compreendido este como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Sendo assim, compreendeu-se no parecer que tais receitas dessas entidades não consistiam em faturamento, **sendo faturamento somente aquelas outras receitas, das mesmas entidades, decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incindo aqui a COFINS, por não haver isenção legalmente prevista.**

Posteriormente, com o advento do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, a base de cálculo da COFINS foi ampliada para abarcar todo e qualquer tipo de receita (ao menos era o que o Fisco pensava até a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, Relator Ministro CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, DJE de 27-11-2008). Desse modo, aquelas receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas que antes estavam fora do campo de incidência da COFINS passariam a ser por ela tributadas, não fosse o advento da Medida Provisória n. 1.858, de 26 de junho de 1999 (atual MP n. 2.158-35/2001) que em seu art. 14, X, promoveu a isenção da COFINS relativa "*às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13*".

Em razão disso, para o Fisco, a isenção concedida pelo art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) teria se dado na justa medida das receitas que outrora não eram tributadas pela COFINS, ou seja, na justa medida do que definido no Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992.

Ocorre que o referido art. 13, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, para exemplo, das instituições de educação ou de assistência social previstas no art. 12, da Lei n. 9.532/97 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei n. 9.532/97. Em ambas as situações, não por acaso,

os artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97 mencionaram que a instituição deve prestar "*os serviços para os quais houver sido instituída*". Identificou-se ali , na própria lei, o núcleo do que se chamou de "*atividades próprias*", que seriam esses mesmos serviços.

Decerto, ao contrário da entidades públicas, que em regra estão proibidas de cobrar mensalidades pelos serviços que prestam, haja vista que a União funciona como sua mantenedora, as entidades privadas têm garantido o direito ao auto-financiamento.

Essa natureza contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência de tais entidades e constitucionalmente incentivada para que possam atuar de forma complementar ao Estado, inclusive foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao conceder medida liminar na ADIN n. 2.028-DF, para suspender a eficácia do art. 55, III e §3º, da Lei n. 8.212/91, inseridos pelo art. 1º, da Lei n. 9.732/98, que exigiram a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade constitucional do art. 195, §7º, da CF/88. Transcrevo trecho do voto do Min. Moreira Alves, então relator da ADIN n. 2.028-DF:

> 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 portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço 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 beneficio concedido pelo § 7° 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 como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem 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 auxilio 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.**
>
> **De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria**

> **extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta "na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial", o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei** (ADIn. 2.028-DF - Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 11.11.1999).

Posteriormente, o legislador ordinário, com o advento da Lei n. 12.101/2009, também reconheceu a existência e importância dessas atividades contraprestacionais, estabelecendo apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo *in totum* das benesses fiscais de imunidade e isenção, *verbo ad verbum*:

> **Lei n. 12.101/2009**
> **Da Saúde**
> Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:
> [...]
> II - ofertar a **prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%** (sessenta por cento);
> [...]
> Art. 8º Não havendo interesse de contratação pelo Gestor local do SUS dos serviços de saúde ofertados pela entidade no percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4º, a entidade **deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma**: (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)
> I - 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);
> II - 10% (dez por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 30 (trinta) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou
> III - 5% (cinco por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no art. 5º, não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.
> Parágrafo único. (VETADO)
> § 2º A receita prevista no caput será a efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde. (Incluído pela Lei nº 12.453, de 2011)
> [...]
> **Da Educação**
> [...]
> Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a **entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1º, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual** efetivamente recebida nos termos da Lei n. 9.780, de 23 de novembro de 1999.
> [...]
> **Da Assistência Social**
> Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e a quem deles necessitar, sem

> qualquer discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.
>
> § 1º As entidades de assistência social a que se refere o **caput** são aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.
>
> § 2º As entidades que prestam serviços com objetivo de habilitação e reabilitação de pessoa com deficiência e de promoção da sua integração à vida comunitária e aquelas abrangidas pelo disposto no art. 35 da Lei n 10.741/2003 **poderão ser certificadas, desde que comprovem a oferta de, no mínimo, 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social.**
>
> [...]

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão "*atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13*", contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.

Reforça essa compreensão o fato de que com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98 pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, a vingar o entendimento restritivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, restaria totalmente inócuo o art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), já que estaria concedendo isenção para algo que já estaria fora do campo de incidência da COFINS por força do RE 585.235 RG-QO.

Com efeito, são muitos os julgados administrativos proferidos no âmbito do Conselho Administrativos de Recursos Fiscais - CARF no sentido de que o art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 extrapolou o disposto no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), fazendo restrição indevida, *in litteris*:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/11/2001 a 31/10/2006 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, **a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social.** SÚMULA Nº 2. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. COFINS. BASE DE CÁLCULO. As receitas financeiras e outras receitas integram a base de cálculo da contribuição. SÚMULA Nº 03. TAXA

SELIC. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. Recurso provido especial em parte (Processo n. 19515.002921/2006-39. Acórdão n. 203-12738. 3ª TURMA/CSRF/CARF/MF/DF. Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda. Publicado em 11/03/2008).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/1999 a 28/02/2004 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, **a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social.** (Processo n. 10580.009928/2004-61. Acórdão n. 3401-002.233. 1ªTO/4ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, **a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social.** Recurso Voluntário provido. (Processo n. 10680.003343/2005-91. Acórdão n. 3201-001.457. 1ªTO/2ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño. Publicado em 04/02/2014).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004 COFINS. IMUNIDADE. ART. 14, X, DA MP 2.158-35/2001. ART. 46 DO DECRETO Nº 4.524/2002. ART. 99 DO CTN. ATIVIDADE PRÓPRIA. A **prestação de serviços e exploração dos bens patrimoniais para auferir receita a ser destinada a suas finalidades assistenciais constitui uma das atividades próprias da entidade beneficente, prevista em seu estatuto social, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, e o art. 46 do Decreto nº 4.524/2002 assim não o fizeram.** COFINS. IMUNIDADE. ART. 195, § 7, DA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, X, DA MP 2.158-35/2001. SÚMULA CARF Nº 2. Os argumentos da recorrente, que passam pela defesa da inconstitucionalidade da legislação que lastreia o auto de infração, por ofensa à imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, não merecem ser conhecidos, consoante encartado na Súmula CARF nº 2: Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso voluntário provido (Processo n. 13839.001046/2005-58. Acórdão n. 3202-000.904. 2ªTO/2ª CÂMARA/3ª

SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves. Publicado em 18/11/2013).

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) (Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003 ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ABRANGÊNCIA. À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuidade na prestação de serviços não podem ser exigidos das entidades de assistência social para a caracterização da imunidade constitucional às contribuições sociais. Assim, o conceito de "receitas de atividades próprias", para efeito da isenção de PIS e Cofins das entidades que tenham certificado de entidade beneficente de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades, relativamente aos serviços prestados que façam parte de seu objeto social. Recurso Voluntário Provido (Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013).

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. (Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013).
>
> 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.** (Processo: 19515.002662/2004-84 Acórdão 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012).
>
> Súmula n. 107 do CARF: "*A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, da 1997*".

Registro, no entanto, a existência de posições contrárias, tanto no âmbito do CARF quanto aqui neste Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007 IMUNIDADE. ART. 150, VI, "c", IMPOSTOS. ART. 195, § 7º, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. A imunidade prevista na alínea "c", do artigo 150 da Constituição Federal hospeda a proteção contra a incidência dos impostos e não das contribuições sociais. A imunidade em relação às contribuições sociais, dentre as quais se insere a Cofins, está prevista no artigo § 7º, do art. 195, da Constituição Federal. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO CRIADO OU AUTORIZADO POR LEI. SEBRAE. O objeto social do Sebrae indica a sua natureza de um "serviço social autônomo criado ou autorizado por lei", não podendo ser considerado como dentre as instituições de educação e de assistência social e/ou como uma entidade beneficente de assistência social. ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS. **Somente estão isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias da entidade, por estas entendidas as "contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais", tal qual definição fixada no § 2o do inciso II, do art. 47 da IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002. Leitura do disposto no artigo 14, X, c/c com o artigo 13, VI, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.** Recurso Voluntário Negado (Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em

28/11/2012).

> TRIBUTÁRIO – COFINS – FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO – ATIVIDADES REMUNERADAS – CONTRAPRESTAÇÃO – FATOS GERADORES NÃO-ISENTOS.
> As receitas da associação oriundas da remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento não são isentas da COFINS.
> Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 1145172/RS, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009)

> TRIBUTÁRIO – FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO – ATIVIDADES REMUNERADAS – CONTRAPRESTAÇÃO – FATOS GERADORES NÃO ISENTOS – INCIDÊNCIA DA COFINS – REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO INEXISTENTE – NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – INTERPRETAÇÃO DADA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.
> 1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) suposta existência de reexame do conjunto fático probatório na decisão agravada; b) alegado equívoco na interpretação da norma de isenção da COFINS.
> 2. Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, que o caráter contraprestacional de serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da COFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.
> 3. A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, inexiste suposta isenção no caso, uma vez que a agravante aufere receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.
> Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 476246/RS, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199)

Essa última jurisprudência, data vênia, compreendo que deva ser superada pelos motivos que alinhavei.

No caso, estamos diante de uma entidade que tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. **Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída,** na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de *"atividades próprias da entidade"*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de

mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de *"atividades próprias da entidade"*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso especial.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, bem como aos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0233737-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.353.111 / RS**

Números Origem: 00167950220054047100 167950220054047100 200571000167954

PAUTA: 08/10/2014 JULGADO: 08/10/2014

Relator
Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS	:	MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S) DÊNIO STEFANOSKI

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou, oralmente, o Dr. RENATO CESAR GUEDES GRILO, pela recorrente.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. Aguardam a Sra. Ministra Assusete Magalhães e os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS	:	MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S) DÊNIO STEFANOSKI

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. ISENÇÃO. RECEITAS REFERENTES A ATIVIDADES PRÓPRIAS. INSTITUIÇÃO DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS. IN 247/2002. LEGALIDADE. ARTIGO 111 DO CTN. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. PRECEDENTES DESTA CORTE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO, DIVERGINDO DO VOTO DO MINISTRO RELATOR.

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, assim ementado (fl. 625):

> COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FIM LUCRATIVO. INCISO "X" DO ART. 14 DA MP No 2.1.58-35/01. PARÁGRAFO § 2º DO ART. 47 DA IN 247/2002. RESTRIÇÕES À LEI. IMPOSSIBILIDADE.
> 1. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP no 2.158-35/01 ao excluir do, conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios, que são as mensalidades recebidas de alunos.
> 2. À isenção da COFINS aplica-se o seguinte raciocínio: se a entidade sem fins lucrativos aufere receitas por meio das atividades para as quais houver sido instituída, tais como prestação de serviços de educação, é própria.
> 3. Igualmente isentas são as aplicações financeiras concernentes, já que se trata de reflexos da atividade própria da entidade, portanto têm a mesma natureza desta.

Os embargos de declaração foram providos, tão somente para fins de prequestionamento, nos termos do voto de fls. 642-648.

Em suas razões, a Fazenda Nacional alega que o acórdão recorrido afronta os artigos 14, X, da MP de n. 2.158-35/2008, bem como do artigo 111 do CTN, na medida em que a referida Medida Provisória "veicula isenção da COFINS sobre as atividades próprias destinadas, dentre outras, às entidades de educação sem fins lucrativos que não façam jus à imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição" (fl. 636).

Nesse sentido, defende que a discussão dos autos se restringe à discussão acerca do alcance da isenção prevista no artigo acima referido, além de citar precedente desta Corte que acatou a tese ora defendida, no sentido de que "o conceito de receitas próprias para o fim da isenção da COFINS não alcança a remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento" (fl. 638).

Sob esse enfoque defende a legalidade da IN SRF 247/2002, no que dispôs a respeito das receitas próprias das instituições de educação e assistência social, definindo-as como aquelas "decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléias ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais", de forma que não estariam abrangidas pela isenção aquelas receitas decorrentes da contraprestação direta, especialmente em face do disposto no artigo 111 do CTN.

Assim, conclui que as receitas tributadas no caso concreto - aluguéis, aplicações financeiras e mensalidades dos alunos - não decorrem das atividades próprias das instituições educacionais.

Contrarrazões às fls. 655-685.

Decisão positiva de admissibilidade às fls. 686-687.

Por meio da decisão de fls. 696-697, o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques afetou a controvérsia ao regime do artigo 543-C do CPC.

Em parecer acostado às fls. 704-706 dos autos, o Ministério Público opinou pelo provimento do apelo especial.

O Sr. Ministro Relator proferiu voto pela negativa de provimento do recurso especial, em síntese, aos seguintes argumentos: (i) o artigo 13 da atual Medida Provisória 2.158-35/2001 menciona várias entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, independentemente de não serem destinadas a fins lucrativos; (ii) a natureza contraprestacional inerente às entidades que prestam serviços educacionais, as quais são

constitucionalmente incentivadas para atuarem de forma complementar ao estado, foi reconhecida pelo STF, que deferiu liminar na ADIn 2028-DF para suspender o artigo 55, III e § 3º da Lei 8.212/91, que exigiu a gratuidade como condição para o gozo da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da CF/88; (iii) a lei 12.101/2009, reconhecendo a importância das atividades contraprestacionais, estabeleceu apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo *in totum* das benesses fiscais; (iv) há vários e recentes julgamentos do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que entendem ter a IN/SRF 247/2002 extrapolado os limites do artigo 14, X da MP 2.158-35/2001.

Para melhor reflexão acerca da controvérsia, pedi vista dos autos.

De início, registro o brilhantismo do voto apresentado pelo Sr. Ministro Relator, rico em detalhes acerca da legislação discutida, como de costume.

Entretanto, **peço vênias, para divergir do entendimento que foi proposto e prestigiar os precedentes desta Corte existentes sobre o tema.**

Com efeito, nos termos relatados, cinge-se a discussão em **saber se as receitas obtidas pelas instituições de ensino por meio do pagamento direto de mensalidades pelos alunos consistem em receitas advindas das atividades próprias de tais entidades, para fins da obtenção da isenção relativamente à COFINS, prevista no artigo 14, inciso X, da MP 2.158-35/2001.**

A resolução da controvérsia, necessariamente, passa pelo exame da redação do referido dispositivo legal, juntamente com a regra que lhe regulamenta, motivo pelo qual, seguem transcritos:

> **MP 2.158-35/2001**
> […]
> Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:
> […]
> III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
> IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
> […]
> 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

> […]
> X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.
>
> **Lei 9.532/97**
>
> **[...]**
> 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. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) -35, de 2001).
>
> **IN 247/2002 da SRF**
> **[...]**
> **Art. 47.** As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:
> I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e
> II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.
> § 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, 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, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.
> § 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais

De início, cumpre frisar que, no caso concreto, não se discute a **imunidade** das instituições de ensino sem fins lucrativos, a qual se refere tão somente aos **impostos**, nos exatos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, *verbis:*

> 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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> [...]
> 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;

O objeto de análise no presente feito é, portanto, a extensão da **isenção** (ou seja, favor fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado) relativa à COFINS, concedida pelo já citado artigo 14, inciso X, da MP 2.158-35/2001, o qual se refere às receitas relativas às **atividades**

próprias das instituições de educação mencionadas pelo art. 12 da Lei n. 9.532/97.

O mencionado artigo 12, por seu turno, faz referência às instituições de educação que prestem 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**.

A Receita Federal, ao regulamentar a isenção em questão, dispôs que as **receitas advindas das atividades próprias das entidades,** mencionadas na lei, não abrangem aquelas que possuem caráter contraprestacional direto, mas apenas as decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Rogando, mais uma vez, vênias ao Sr. Ministro Relator, **entendo que a Instrução Normativa em questão não ultrapassou os limites da lei que regulamenta.**

De fato, não há como considerar isentas da COFINS as receitas obtidas pelas instituições de ensino que decorram de relação contratual e sinalagmática, ou seja, aquelas oriundas da prestação de serviços em troca de pagamento direto realizado pelos alunos.

Isso porque tais receitas não podem ser entendidas como derivadas das **atividades próprias das instituições de educação** mencionadas pelo art. 12 da Lei n. 9.532/97, pois estas, de acordo com a referida previsão legal, são as que prestam os serviços para os quais são instituídas e os coloca à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, **sem fins lucrativos.**

Sob esse enfoque, é que a Instrução Normativa em comento limitou a isenção às receitas obtidas por meio de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, s**em caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Ora, se as instituições de ensino mencionadas pelo artigo que concedeu o benefício fiscal são aquelas que não buscam fins lucrativos, não vejo ilegalidade na instrução normativa que detalha se referir a isenção tão somente às receitas **próprias das atividades, entendidas como aquelas**

diretamente relacionadas à natureza das referidas instituições e necessárias ao cumprimento dos seus fins, sem que se vise a obtenção de lucro.

As receitas obtidas por meio do pagamento de mensalidades, apesar de ajudarem no desempenho das atividades da instituição educacional (e de não descaracterizarem sua finalidade não lucrativa), não se relacionam diretamente com a finalidade das instituições de ensino, que são de caráter social (prestação de serviço destinado à comunidade em complementação àquele feito pelo Estado) e, por esse motivo, foram excluídas da isenção em discussão.

Assim, o fato de as instituições de ensino sem fins lucrativos poderem desenvolver atividades econômicas ou investimentos com o escopo de obter recursos que auxiliem na realização de seus objetivos sociais, ainda que não distribuam lucros, não permite, por si só, que as receitas daí advindas sejam excluídas da base de cálculo prevista pelos artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98.

Por outro lado, destaco que a interpretação segundo a qual as receitas decorrentes das mensalidades pagas como contraprestação pelos alunos às instituições de ensinos estariam abrangidas pela isenção concedida pelo artigo 14, X, da MP 2.158-35/2001, acaba por estender o benefício fiscal a situação nele não prevista, em clara contrariedade ao artigo 111, inciso II, do CTN, segundo o qual a legislação tributária referente à outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

A esse respeito, peço vênia para colacionar os precedentes desta Corte a respeito do tema (grifos nossos):

> TRIBUTÁRIO – FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO – ATIVIDADES REMUNERADAS – CONTRAPRESTAÇÃO – FATOS GERADORES NÃO ISENTOS – INCIDÊNCIA DA COFINS – REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO INEXISTENTE – NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – INTERPRETAÇÃO DADA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.
> 1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) suposta existência de reexame do conjunto fático probatório na decisão agravada; b) alegado equívoco na interpretação da norma de isenção da COFINS.
> 2. Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, **que o caráter contraprestacional de serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da COFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.**
> 3. **A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante**

> **do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, inexiste suposta isenção no caso, uma vez que a agravante aufere receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.**
> Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 476.246/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2007, DJ 12/11/2007, p. 199).

De fato, a extensão da isenção para fins de abranger receitas que não são próprias das instituições de ensino sem fins lucrativos, dado o seu caráter nítido de contraprestação, como é o caso das mensalidades pagas diretamente pelos alunos, ofende a diretriz do Código Tributário Nacional de que as isenções devem ser interpretadas de forma literal.

Ante o exposto, **peço vênia ao Ministro Relator para dele divergir e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.**

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0233737-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.353.111 / RS**

Números Origem: 00167950220054047100 167950220054047100 200571000167954

PAUTA: 10/06/2015 JULGADO: 10/06/2015

Relator
Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS	:	MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S) DÊNIO STEFANOSKI

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves dando provimento ao recurso especial, pediu vista a Sra. Ministra Assusete Magalhães. Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial, interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento na alínea **a** do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

> "COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FIM LUCRATIVO. INCISO 'X' DO ART. 14 DA MP Nº 2.158-35/01. PARÁGRAFO § 2º DO ART. 47 DA IN 247/2002. RESTRIÇÕES À LEI. IMPOSSIBILIDADE.
> 1. **O parágrafo 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n° 2.158-35/01 ao excluir do conceito de 'receitas relativas às atividades próprias das entidades', as contraprestações pelos serviços próprios, que são as mensalidades recebidas de alunos.**
> 2. À isenção da COFINS aplica-se o seguinte raciocínio: se a entidade sem fins lucrativos aufere receitas por meio das atividades para os quais houver sido instituída, tais como prestação de serviços de educação, é própria.
> 3. Igualmente isentas são as aplicações financeiras concernentes, já que se trata de reflexos da atividade própria da entidade, portanto têm a mesma natureza desta" (fl. 625e).

Opostos Embargos Declaratórios, foram parcialmente acolhidos, para fins de prequestionamento (fls. 642/648e).

Em seu Recurso Especial, a FAZENDA NACIONAL alega ofensa ao art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, ao argumento de que tal dispositivo, ao isentar de Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) as receitas relativas **às atividades próprias** das instituições de educação, sem fins lucrativos, não excluiu, do âmbito de incidência da exação, a remuneração obtida pela prestação de serviços de ensino e treinamento.

Sustenta que incide COFINS sobre receitas de caráter contraprestacional, obtidas pela entidade educacional sem fins lucrativos, tais como as provenientes das mensalidades pagas pela prestação de serviços de ensino ou venda de mercadorias, ainda que a seus associados.

Assevera que a Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF 247/2002, que, no seu art. 47, § 2º, excluiu, do conceito de receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, a contraprestação pelos serviços de educação.

Requer, assim, o provimento do Recurso Especial, para que a isenção da COFINS não se estenda às mensalidades pagas pelos alunos da instituição de ensino, como contraprestação ao serviço prestado.

Nesse contexto, tem-se que a tese discutida no presente Recurso Especial, em síntese, é a seguinte: as mensalidades pagas pelos alunos da instituição de ensino sem fins lucrativos, em contrapartida aos serviços educacionais, são alcançadas pela isenção de COFINS, prevista na Medida Provisória 2.158-35/2001?

A SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO, ora recorrida, afirma, em suas contrarrazões, que o art. 47, § 2º, da IN 247/2002 ofende o inciso X do art. 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, "ao excluir do conceito de 'receitas relativas às atividades próprias das entidades', as contraprestações pelos serviços próprios que são as mensalidades recebidas de alunos, pelo serviço de educação que lhes é prestado" (fl. 622e).

Em vista da multiplicidade de recursos tratando da matéria deduzida nos autos, foi o Recurso Especial submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, sendo afetado à Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (fls. 696/697e).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo provimento do Recurso Especial (fls. 704/706e).

Iniciado o julgamento do Recurso Especial, perante a Primeira Seção desta Corte, o Relator do feito, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, votou pelo improvimento do apelo.

Asseverou o Ministro Relator, para tanto, em apertada síntese, que: a) as mensalidades escolares, pagas pelos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos, estão incluídas no conceito de receitas relativas à atividade própria da entidade, fazendo jus, portanto, à isenção de pagamento de COFINS, de acordo com o art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001; b) a natureza contraprestacional – inerente e necessária à sobrevivência das entidades sem fins lucrativos, que prestam serviços educacionais e que são constitucionalmente incentivadas para atuarem de forma complementar ao Estado – foi reconhecida, pelo STF, que deferiu liminar, na ADIn 2.028/DF, para suspender o art. 55, III e § 3º, da Lei 8.212/91, que exigiu a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88; c) a Lei 12.101/2009, reconhecendo a importância das atividades contraprestacionais, estabeleceu, em seu art. 13, apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos, para o gozo, **in totum**, dos benefícios fiscais de imunidade e isenção; d) há vários e recentes julgados do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que entendem ter o art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF 247/2002 extrapolado os limites do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001; e) "a questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n.

2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamentos pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingresso para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação".

Em sequência, o Ministro BENEDITO GONÇALVES, inaugurando divergência, manifestou-se, em voto-vista, pelo provimento do Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, nos seguintes termos, **in verbis**:

> "As receitas obtidas por meio de pagamento de mensalidades, apesar de ajudarem no desempenho das atividades da instituição educacional (e de não descaracterizarem sua finalidade lucrativa), não se relacionam diretamente com a finalidade das instituições de ensino, que são de caráter social (prestação de serviço destinado à comunidade em complementação àquele feito pelo Estado) e, por esse motivo, foram excluídas da isenção em discussão.
> Assim, o fato de as instituições de ensino sem fins lucrativos poderem desenvolver atividades econômicas ou investimentos com o escopo de obter recursos que auxiliem na realização de seus objetivos sociais, ainda que não distribuam lucros, não permite, por si só, que as receitas daí advindas sejam excluídas da base de cálculo prevista pelos artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98.
> Por outro lado, destaco que a interpretação segundo a qual as receitas decorrentes das mensalidades pagas como contraprestação pelos alunos às instituições de ensino estariam abrangidas pela isenção concedida pelo artigo 14, X, da MP 2.158-35/2001, acaba por estender o benefício fiscal a situação nele não prevista, em clara contrariedade ao art. 111, inciso II, do CTN, segundo o qual a legislação tributária referente à outorga de isenção deve ser interpretada literalmente".

Após a prolação do voto-vista, pelo Ministro BENEDITO GONÇALVES, pedi vista dos autos, para melhor análise da controvérsia.

Tenho, com a vênia do posicionamento contrário, que o Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL não deve prosperar.

A Medida Provisória 2.158-35/2001 (anterior MP 1.858/99), ao tratar da isenção de COFINS, em benefício de entidades sem fins lucrativos, dispõe:

> "Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:
> I - templos de qualquer culto;
> II - partidos políticos;
> **III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;**
> IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
> V - sindicatos, federações e confederações;
> VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
> VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
> VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
> IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
> X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.
>
> Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS** as receitas:
> (...)
> X - **relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**".

A Lei 9.532/97, por sua vez, ao delimitar o conceito de entidade educacional e de assistência social sem fins lucrativos, fê-lo nos seguintes termos:

> "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 superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)
§ 4º A exigência a que se refere a alínea 'a' do § 2º não impede:
I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e
II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.
§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:
I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)
II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste

> parágrafo.
> § 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho".

Deve-se destacar que a Lei 9.532/97 estabelece os requisitos para que entidades educacionais ou de assistência social sejam consideradas sem fins lucrativos, para fins de aplicação da imunidade prevista no art.150, inciso VI, alínea **c**, da Constituição Federal. A Medida Provisória 2.158-35/2001, aproveitando-se da definição legal existente, fez remissão à Lei 9.532/97, com o escopo de determinar quais instituições de ensino ou de assistência social fariam jus à isenção da COFINS.

Da leitura das normas transcritas, conclui-se que **as receitas relativas às atividades próprias da 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, estão isentas do pagamento de COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Ocorre que a Instrução Normativa 247/2002, da Secretaria da Receita Federal, ao regulamentar a isenção da COFINS, instituída pela Medida Provisória 2.158-35/2001, estipulou o seguinte:

> "Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:
> (...)
> II - **são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias**.
> § 1º - Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, 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, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.
> § 2º - Consideram-se receitas derivadas das **atividades próprias somente** aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, **recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

A Instrução Normativa supratranscrita, ao afirmar, no § 2º do seu art. 47, que as receitas derivadas de atividades próprias, para fins de isenção de COFINS,

estariam limitadas àquelas decorrentes de valores fixados em lei, assembléia ou estatuto, pagos por associados e mantenedores, à instituição de ensino ou assistência social sem fins lucrativos, **sem caráter contraprestacional direto**, parece ter ultrapassado sua função regulamentar.

Criou a citada Instrução Normativa, em verdade, no § 2º de seu art. 47, uma barreira, não prevista na Medida Provisória 2.158-35/2001, a impedir o gozo da isenção tributária, no que diz respeito a valores pagos, às entidades educacionais sem fins lucrativos, a título de mensalidades escolares.

A norma que extraio da leitura do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001 é a seguinte: as receitas relativas às atividades próprias das entidades educacionais, sem fins lucrativos, estão isentas da COFINS. Ora, a prestação de serviços de educação, retribuídos com pagamento de mensalidades, é exatamente o núcleo da atividade de uma instituição de ensino, caracterizando-se, por excelência, como sua **atividade própria**.

Não se mostra razoável a interpretação de que a atividade própria de uma instituição de ensino, ainda que possua caráter filantrópico, seja outra, que não a educação.

Nesse contexto, a IN SRF 247/2002, ao excluir, da isenção da COFINS, os valores pagos a título de contraprestação pelos serviços educacionais oferecidos pela entidade educacional, desbordou de seu legítimo alcance e deu interpretação excessivamente restrita a dispositivo de lei que deveria apenas regulamentar, incidindo em ilegalidade.

Sobre a impossibilidade de normas complementares tributárias excederem seu limite de atuação, escreveu HUGO DE BRITO MACHADO:

> "As normas complementares são, formalmente, atos administrativos, mas materialmente são leis. Assim se pode dizer que são leis em sentido amplo e estão compreendidas na legislação tributária – conforme, aliás, o art. 96 do CTN determina expressamente.
> **Diz-se que são complementares porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a completar. Não podem inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que complementam.** Além de não poderem invadir o campo de reserva legal, devem observância também aos decretos e regulamentos, que se colocam em posição superior porque editados pelo chefe do Poder Executivo, e a este os que editam as normas complementares estão subordinados" (**in** Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 34ª ed., Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 89).

Transcrevo, por oportunas, as palavras do Ministro MAURO CAMPBELL

MARQUES, que acompanho:

> "No caso, estamos diante de uma entidade que tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. **Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída**, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidade dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de 'atividades próprias da entidade', conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão".

Deve ser destacado, ainda, o argumento, inscrito no voto proferido pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no sentido de que o próprio legislador ordinário, ao editar a Lei 12.101/2009, que dispõe sobre a certificação de beneficência, inclusive a entidade de educação, e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a Seguridade Social, "também reconheceu a existência e importância dessas atividades contraprestacionais, estabelecendo apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo **in totum** das benesses fiscais de imunidade e isenção".

Transcrevo trecho do voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que, para reforçar a conclusão de seu entendimento, faz interessante estudo da evolução legislativa e da interpretação histórica da matéria, que veio a inspirar a edição da Instrução Normativa SRF 247/2002, inclusive à luz do decidido pelo STF, quando, no RE 585.235 RG-QO, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS, **in verbis**:

> "A FAZENDA NACIONAL defende a literalidade da Instrução Normativa que restringiu o conceito de 'receitas decorrentes de atividades próprias das entidades' às contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Afirma que o conceito dado pelo art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 não passa de um resgate da definição dada pelo Parecer Normativo CST n. 5. de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1. p. 5022).
> O exame do tema merece cautela.
> Decerto, o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 tem origem histórica naquele trabalhado no âmbito do

Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1, p. 5022) que considerou a não-incidência da COFINS sobre as receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Isto porque a base de cálculo da COFINS, à época, estava adstrita ao disposto nos arts. 1º e 2º, da Lei Complementar n. 70/91, ou seja, ao faturamento, compreendido este como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Sendo assim, compreendeu-se no parecer que tais receitas dessas entidades não consistiam em faturamento, sendo faturamento somente aquelas outras receitas, das mesmas entidades, decorrentes da prestação dc serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incindo aqui a COFINS, par não haver isenção legalmente prevista.

Posteriormente, com o advento do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, a base de cálculo da COFINS foi ampliada para abarcar todo e qualquer tipo de receita (ao menos era o que o Fisco pensava até a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, Relator Ministro CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, DJE de 27-11-2008). Desse modo, aquelas receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas que antes estavam fora do campo de incidência da COFINS passariam a ser por ela tributadas, não fosse o advento da Medida Provisória n. 1.858, de 26 de junho de 1999 (atual MP n. 2.158-35/2001) que em seu art. 14, X. promoveu a isenção da COFINS relativa 'às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13'.

Em razão disso, para o Fisco, a isenção concedida pelo art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) teria se dado na justa medida das receitas que outrora não eram tributadas pela COFINS, ou seja, na justa medida do que definido no Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992.

Ocorre que o referido art. 13, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, por exemplo, das instituições de educação ou de assistência social

previstas no art. 12, da Lei n. 9.532/97 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei n. 9.532/97. Em ambas as situações, não por acaso, os artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 mencionaram que a instituição deve prestar 'os serviços para os quais houver sido instituída'. Identificou-se ali , na própria lei, o núcleo do que se chamou de 'atividades próprias', que seriam esses mesmos serviços.
Decerto, ao contrário das entidades públicas, que em regra estão proibidas de cobrar mensalidades pelos serviços que prestam, haja vista que a União funciona como sua mantenedora, as entidades privadas têm garantido o direito ao auto-financiamento.
Essa natureza contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência de tais entidades e constitucionalmente incentivada para que possam atuar de forma complementar ao Estado, inclusive foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao conceder medida liminar na ADIN n. 2.028-DF, para suspender a eficácia do art. 55, III e §3º, da Lei n. 8.212/91, inseridos pelo art. 1º, da Lei n. 9.732/98, que exigiram a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade constitucional do art. 195, §7º, da CF/88. Transcrevo trecho do voto do Min. Moreira Alves, então relator da ADIN n. 2.028-DF:

> 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 portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço 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 beneficio 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 como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem 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.
>
> De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta 'na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial', o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei (ADIn. 2.028-DF - Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 11.11.1999).

Posteriormente, o legislador ordinário, com o advento da Lei n. 12.101/2009, também reconheceu a existência e importância dessas atividades contraprestacionais, estabelecendo apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo *in totum* das benesses fiscais de imunidade e isenção, *verbo ad verbum*:

> **Lei n. 12.101/2009**
> **Da Saúde**
> Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:
> [...]
> II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento):
> [...]
> Art. 8º Não havendo interesse de contratação pelo Gestor local do SUS dos serviços de saúde ofertados pela entidade no percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4º a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual da sua

receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)

I - 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);

II - 10% (dez por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 30 (trinta) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou

III - 5% (cinco por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no art. 5º, não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

Parágrafo único. (VETADO)

§ 2º A receita prevista no **caput** será a efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde. (Incluído pela Lei nº 12.453, de 2011)

[...]

Da Educação

[...]

Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1º, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei n. 9.780, de 23 de novembro de 1999.

[...]

Da Assistência Social

Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e a quem deles necessitar, sem qualquer discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 1º As entidades de assistência social a que se refere o **caput** são aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

§ 2º As entidades que prestam serviços com objetivo de habilitação e reabilitação de pessoa com deficiência e de promoção da sua integração à vida comunitária e aquelas abrangidas pelo disposto no art. 35 da Lei n. 10.741/2003 poderão ser certificadas, desde que comprovem a oferta de, no mínimo, 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de

atendimento ao sistema de assistência social.
[...]

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão 'atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13', contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.
Reforça essa compreensão o fato de que com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98 pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, a vingar o entendimento restritivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, restaria totalmente inócuo o art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), já que estaria concedendo isenção para algo que já estaria fora do campo de incidência da COFINS por força do RE 585.235 RG-QO".

Conquanto a legislação que outorga isenção deva ser interpretada restritivamente, por força do art. 111, II, do CTN – e tal não se nega –, certo é, porém, que o § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF 247/2002 inovou na ordem jurídica, criando restrição não prevista no art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001. Referido dispositivo legal isentou da COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, "as receitas relativas **às atividades próprias**" de 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". O inciso II do art. 47 da IN SRF 247/2002 repete a disposição do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35/2001, mas o seu § 2º inova, ao dispor que "consideram-se receitas derivadas de atividades próprias **somente** aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou **mensalidades** fixadas por lei, assembléia ou estatuto, **recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

Como destacaram os Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e BENEDITO GONÇALVES, há dois precedentes da Segunda Turma do STJ, em sentido contrário à posição ora defendida (AgRg no REsp 476.246/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU de 12/11/2007; AgRg no REsp 1.145.172/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU de 29/10/2009). Entendo, porém, que a matéria merece ser reapreciada, na oportunidade de julgamento do

presente Recurso Especial representativo de controvérsia, mesmo porque o assunto não foi analisado, naqueles precedentes, sob a ótica do excesso do poder regulamentar, implementado pela IN SRF 247/2002.

Registro, ainda, que não se questiona, nos presentes autos, quanto ao caráter de instituição de educação sem fins lucrativos da recorrida, especialmente em face do que consta a fl. 313e.

Ante o exposto, acompanhando o voto do Relator, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, e pedindo vênia à divergência, **nego provimento** ao Recurso Especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2012/0233737-7 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.353.111 / RS**

Números Origem: 00167950220054047100 167950220054047100 200571000167954

PAUTA: 09/09/2015 JULGADO: 23/09/2015

Relator
Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS	:	MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S) DÊNIO STEFANOSKI

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

As Sras. Ministras Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa e os Srs. Ministros Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS	:	MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S) DÊNIO STEFANOSKI

VOTO-VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Observo que, a rigor, sobre esta matéria, só temos dois precedentes, ambos da relatoria do E. Ministro Humberto Martins, da Segunda Turma. No entanto, na linha trazida pelo Sr. Ministro Relator, dois aspectos em relação a esse processo em julgamento devem ser considerados.

O primeiro, muito bem apontado pela Sra. Ministra Assusete Magalhães, é que, neste julgamento estamos tratando apenas de instituições sem fins lucrativos. Esta era uma dúvida em relação ao voto original do eminente Ministro Relator, porque, embora a hipótese dos autos fosse de instituição sem fins lucrativos, a tese do repetitivo, como exposta na ementa e no próprio voto, não deixava isso muito claro.

O segundo aspecto é precisamente esse de que a própria Fazenda e o Tribunal administrativo reconhecem a não tributação, tendo este Tribunal editado, agora, uma súmula, que antes não havia.

Portanto, realmente, o voto divergente do Sr. Ministro Benedito Gonçalves se alicerça na nossa jurisprudência de 2007, até porque a Primeira Turma não tinha nenhum precedente – penso que não tem até hoje – sobre esse tema. E, evidentemente, todas essas considerações aqui feitas, no decorrer desse julgamento, levam em consideração outro contexto, com esse aspecto de inovação no campo da Justiça Administrativa.

Nesses termos, homenageio os dois votos divergentes que prestigiam a jurisprudência da nossa Segunda Turma, e são dois Ministros da Primeira Turma, mas me inclino a acreditar que o quadro hoje é outro, e esse julgamento, reitero, está limitado às filantrópicas. Por isso, acompanho o Relator.