

## **ENTIDADE DE EDUCAÇÃO SEM FINALIDADE LUCRATIVA – ISENÇÃO DA COFINS SOBRE RECEITAS PRÓPRIAS E RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS/PASEP MEDIANTE ALÍQUOTA DE 1% (UM POR CENTO) INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIO**

Importante decisão obtida na 4ª Câmara de Julgamento do Segundo Conselho de Contribuintes, reforçando os precedentes jurisprudenciais exarados em favor das IES (modalidade de entidade sem fins lucrativos, associação ou fundação). Trata-se da aplicação literal da norma isencional – Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 - DOU de 27.8.2001 (editada pela MP n.º 1.807-6, de 29.6.199 e, posteriormente, pela MP n.º 2.113-30, de 26 de abril de 2001) – que excepcionou a regra geral esculpida na Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trata da incidência das contribuições para o PIS/PAESP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, calculadas com base no seu faturamento, correspondente à receita bruta, sendo irrelevantes o tipo de atividade por elas exercidas e a classificação contábil adotada.

Consoante estabelece a referida Medida Provisória em seus artigos 13 e 14, **in verbis**:

*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:*

(...)

***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;***

(...)

***VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;***

***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 decisão proferida no recurso número 138130 merece destaque, haja vista a interpretação equivocada das Delegacias de Fiscalização da então *Secretaria da Receita Federal* (SRF), atualmente *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (SRFB), as quais sustentam os seus lançamentos fiscais baseados na tributação do faturamento para a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, em face das instituições de ensino, sem levar em conta o seu caráter cultural e científico e àquelas de natureza jurídica de associação civil, sem fins lucrativos, inclusive as fundações, ou quando muito baseado na aplicação da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, que restringe a base de cálculo para fins de aplicação do benefício fiscal da COFINS para as *receitas derivadas de suas atividades próprias, 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* (artigo 47 da IN/SRF 247, de 2002).

Ocorre, porém, que se distingue da idéia esculpida na referida normatização as entidades de educação (independentemente de ser do ensino fundamental, médio ou superior) cuja natureza jurídica de associação civil, sem fins lucrativos, decorre da transformação imposta pelo novo Código Civil, Lei n.º 10.046, de 10 de janeiro de 2002, com a extinção das chamadas sociedades civis, passando a classificar as pessoas jurídicas de direito privado entre as espécies de associações, sociedades (simples e empresárias) e fundações, consoante disposto no artigo 46, portanto, totalmente distintas das antigas associações previstas no antigo Código Civil Brasileiro, Lei n.º 3.071, de 12 de janeiro de 1916, constituídas e mantidas por contribuições de seus membros para a obtenção de fins culturais, educacionais, esportivos, religiosos, recreativos, morais, etc, como por exemplo: os clubes recreativos, desportivos, entre outros.

As entidades de educação tidas como associação civil, sem finalidade lucrativa, de caráter cultural e científico, diferem das associações civis classificadas pelo *Codex* de 1916, para as quais se restringiu à base de cálculo para fins de isenção da COFINS sobre a receita auferida de seus associados, contudo, não havendo que se falar no caso das instituições de ensino em receita contributiva proveniente de seus associados, sendo sua subsistência assegurada pelo fim que se presta – ensino/educação – nos termos de seu estatuto social, portanto, necessariamente contraprestacional.

Assim, para efeito da aplicação da excepcionalidade da regra geral disposta na Lei n.º 9.718, de 1998, trazida pela Medida

Provisória n.º 2.113, de 2001, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, torna-se imprescindível a observância ao artigo 15 da Lei n.º 9.532, de 1997, que assim dispõe:

*Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

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

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

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

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

Assim preceituam os dispositivos legais referidos:

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

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

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

*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*

*b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*

*d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

*g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*

*h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

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

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

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

*Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Portanto, pode-se concluir que para as entidades de ensino de natureza jurídica de associação civil, sem fins lucrativos, além de

contribuintes da contribuição do PIS/PASEP sob a alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de pagamento, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, resta assegurada a isenção da COFINS incidente sobre o seu faturamento, por força do artigo 176 do *Código Tributário Nacional* (CTN), e ainda, dada a interpretação literal da norma isencional, consoante o disposto no artigo 111, inciso II do referido ordenamento, logo, não lhes sendo aplicável a restrição contida na IN SRF n.º 247, de 2002.

*\* Advogado sócio-administrador da **SEBA Sociedade de Advogados**, especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário do Distrito Federal – UniDF / ICAT – Instituto de Cooperação e Assistência Técnica; e-mail: marcelo@sebaadvogados.com.br;*