



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

Processo n° 10380.010196/2006-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.298 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria COFINS
Recorrente FUNDAÇÃO EDUCACIONAL FILGUEIRAS LIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

COFINS. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N. 973.733/SC.

Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62-A do Anexo II do RICARF.

COFINS. ISENÇÃO. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS.

São isentas de Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Alexandre Kern e Antonio Carlos Atulim, quanto à questão da incidência da contribuição sobre as receitas da atividade própria.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Marcos Tranchesini Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Versa o presente sobre Auto de Infração lavrado em 13/10/2006 (fls 4 a 25¹), para exigência de Cofins (valor original de R\$ 454.967,60), acrescida de juros de mora e de multa de ofício, por falta de recolhimento, no período de 2001 a 2005 (fatos geradores de 31/01/2001 a 31/12/2005).

Alega a autoridade fiscal que há isenção do pagamento da Cofins (conforme art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e edições anteriores) apenas em relação às receitas de atividades próprias derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada em lei, assembleia ou estatuto social e destinadas ao custeio de atividades essenciais. Assim, as receitas de atividades contraprestacionais, como as mensalidades escolares, por exemplo, sujeitam-se à incidência da contribuição.

Cientificada da autuação, a empresa apresenta impugnação (fls. 221 a 246), na qual alega, em síntese, que: (a) houve cerceamento de defesa, pois tentou sem sucesso obter cópias do processo administrativo; (b) como a notificação da impugnante ocorreu em 17/10/2006, houve decadência em relação ao período de janeiro a setembro de 2001, cf. art. 150, § 4º do CTN; (c) as mensalidades estão indicadas no estatuto social da fundação - fls. 250 a 252 (art. 7º, “d”) e se destinam ao custeio de sua finalidade essencial (conforme art. 2º do mesmo estatuto); (d) a entidade se enquadra no disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e por isso faz jus à isenção; (e) o Parecer Normativo CST nº 5, de 22/04/1992, citado na autuação, trata de não incidência, e não se aplica à isenção disciplinada na norma posterior (Medida Provisória nº 2.158-35/2001); e (f) o STF entende que para haver isenção, não é necessário que o serviço educacional seja gratuito.

Em 16/11/2011, ocorre o julgamento de primeira instância (fls. 263 a 272), no qual se acorda pela improcedência da impugnação, tendo em consideração que: (a) não houve preterição do direito de defesa; (b) não houve decadência, por aplicar-se ao caso o disposto no art. 173, I do CTN, visto que não houve pagamento; (c) o art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, que origina a disposição constante do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, surge em contexto no qual é ampliada a base de cálculo da Cofins, de modo a tributar situações antes excluídas da incidência da contribuição (como as descritas no Parecer Normativo CST nº 5, de 22/04/1992), o que se esclarece pela redação da norma infralegal que posteriormente disciplinou a matéria (Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, art. 47, II e § 2º; e (d) o preço cobrado a título de mensalidade, como contraprestação por curso provido por instituição de educação, por configurar receita de prestação de serviço, constitui base de cálculo da Cofins.

Cientificada da decisão de piso em 09/03/2012 (AR à fl. 283), a empresa apresenta recurso voluntário em 05/04/2012 (fls. 285 a 304), no qual reitera a preliminar de

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

decadência e a argumentação em relação a seu enquadramento no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tendo em vista ser a prestação de serviços de educação uma atividade própria da empresa, assegurada em estatuto (colacionando precedentes administrativos). Acrescenta que o julgamento de primeira instância fez confusão cronológica entre as normas que tratam da matéria (Lei nº 9.718/1998 e Medida Provisória nº 2.158-35/2001), e tomou em conta o art. 3º da Lei nº 9.718/1998, declarado como inconstitucional pelo STF (e revogado pela Lei nº 11.941/2009), e a Instrução Normativa nº 247, de 21/11/2002, que extrapola a função das normas complementares previstas no CTN, ao tratar de matéria de reserva legal (isenção) e que deve ser literalmente interpretada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Há preliminar de decadência, suscitada tanto na impugnação (e rechaçada pelo julgador *a quo*) quanto no recurso voluntário. Como a ciência da autuação, instaurando o contencioso, se dá em 17/10/2006 (fl. 5), e o Auto de Infração trata de fatos geradores de 31/01/2001 a 31/12/2005, a recorrente alega ter havido decadência em relação ao período de janeiro a setembro de 2001, cf. art. 150, § 4º do CTN. No julgamento de primeira instância, contudo, afasta-se a aplicação do comando citado do CTN, em favor do art. 173, I do mesmo Código, visto que não houve pagamento da contribuição.

Nesse aspecto, é de se destacar que o entendimento do julgador de piso é alinhado ao expresso pelo STJ no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/6/2009.

Assim, afasta-se de plano a preliminar de decadência.

No mérito, o contencioso em sede de recurso voluntário centra-se na discussão sobre o enquadramento ou não da recorrente na isenção de que trata o art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Cabe aqui transcrever de início os dispositivos da referida Medida Provisória² pertinentes à análise do tema:

“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;

(...)"

"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." (grifo nosso)

Inequívoco, assim, que são isentas de Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997. Mister, destarte, a transcrição de tal dispositivo legal:

"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.

(...)

§ 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) (grifo nosso)

Complementando a conclusão inequívoca anteriormente externada, pode-se afirmar com convicção que são isentas de Cofins as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação e 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.

A argumentação da autoridade autuante é de que a isenção de Cofins é apenas para receitas de atividades próprias “derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatuto social e destinadas ao custeio de suas atividades essenciais”, e que, no caso, as receitas foram de atividades contraprestacionais (como mensalidades escolares), sujeitas à incidência da contribuição.

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

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

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

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

O julgador de primeira instância partilha de tal entendimento fundado em análise histórica da legislação da Cofins, agregando aos argumentos expostos na autuação que a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, em seu art. 47, II e § 2º, veio a esclarecer a aplicabilidade das disposições do Parecer da CST (pois manteve exatamente seus termos) à isenção tratada no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Em que pese a discussão

sobre a referida Instrução Normativa sequer constar da autuação, ela foi de tamanha relevância no julgamento de primeira instância, a ponto de dois dos julgadores manifestarem-se pela manutenção da autuação somente para fatos geradores posteriores a sua vigência. A matéria foi então decidida por qualidade, nos termos do voto do presidente da turma (relator), acompanhado (pelas conclusões) por outro julgador.

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

Sobre a matéria, conveniente trazer decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-001.869³). Do voto condutor da decisão, unanimemente acolhido no tribunal, transcreve-se excerto referente ao tema que se está aqui a analisar:

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

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

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

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

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

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

Para tomar o exemplo de uma associação recreativa ou esportiva: ela nasce para que seus membros possam praticar, em comum, atividades recreativas ou esportivas. Para tanto, precisa comprar e manter determinados equipamentos apropriados às atividades desenvolvidas. Essas despesas é que são cobertas

³CSRF, Acórdão nº 9303-001.869, Rel. Cons. Júlio César Alves Ramos, unânime, sessão de 6.mar.2012.

pelos associados mediante contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por assembleia ou estatuto.

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

Totalmente diverso é o caso de uma sociedade constituída para prestar serviços de natureza civil. Estas vão ao mercado não só para adquirir os “insumos” mas também para ofertar os seus serviços. Analogamente ao exemplo da associação recreativa, agora constitui-se uma sociedade para, por exemplo, ministrar aulas de uma determinada modalidade esportiva. Nesse caso, sua receita provém da “venda” do serviço prestado.

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

Assim, entendo que a “analogia” in casu poderia, quando muito, determinar a exclusão do benefício sobre receitas outras, não oriundas da prestação do serviço educacional, a exemplo de estacionamento, aluguel de ginásio de esportes e de “cantina” e tais. Nunca sobre a própria receita obtida para financiar a atividade principal da instituição – as mensalidades pagas pelos alunos – sob pena de esvaziar a própria isenção concedida.”⁴ (grifo nosso)

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

Por derradeiro, é de se destacar que a recorrente transcreve tanto em sua impugnação quanto em seu recurso voluntário, os arts. 2º e 7º de seu Estatuto Social:

*“Art. 2º A FUNDAÇÃO tem as seguintes **finalidades**:*

I - criar, instalar, adquirir, organizar e manter instituições de ensino, nos diversos graus, principalmente, primário, médio e superior, de forma a elevar o nível cultural e educacional na área de suas atividades.

(...)

IV – organizar, manter e administrar diretamente ou mediante convênios com as entidades citadas no inciso anterior, centros de treinamento para fins de estágios, experimentação de processo,

⁴ O presente excerto do voto condutor do acórdão 9303-001.869 tem origem em outro voto do mesmo relator (julgamento do recurso nº 138.130 - proc. nº 10183.003953/200414, fevereiro de 2008).

sistemas e métodos para formação de pessoal técnico ou especialização em assuntos educacionais e de formação técnico-pedagógico.

(...)”

“Art. 7º **Para a manutenção e desenvolvimento dos serviços e custeios dos encargos contará a FUNDAÇÃO com:**

- a) contribuições e doações;
- b) quaisquer subvenções oficiais;
- c) renda patrimonial;
- d) **renda dos serviços prestados;**

(...)” (grifo nosso)

Resta claro que a atividade da recorrente é educacional, assim como mostra-se cristalino que seu custeio decorre, entre outros, da renda dos serviços prestados (mensalidades escolares). Tanto um quanto outro expressos em estatuto.

Não se apresenta, assim, na autuação, fundamento jurídico que impeça o gozo da isenção pela recorrente, na situação versada no presente processo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan