



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

**Processo nº** 10510.004089/99-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-000.809 – 2<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2013  
**Matéria** COFINS. IMUNIDADE  
**Recorrente** COLÉGIO ARQUIDIOCESANO S. CORAÇÃO DE JESUS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/1999

INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. ARTIGO 195, § 7º, DA CF/88. REQUISITOS. ARTIGO 14 CTN.

São imunes quanto às contribuições para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

IMUNIDADE. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. ART. 333, I, DO CPC.

Segundo o artigo 333, I do CPC o ônus da prova cabe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O artigo 14 do CTN, dentre outros requisitos para a fruição da imunidade, proíbe a distribuição de qualquer parcela de patrimônio ou renda aos sócios e dirigentes e exige a aplicação integral dos recursos na manutenção dos objetos institucionais da entidade benéfica. Embora alegue cumprir tais requisitos, vê-se que a Recorrente sequer juntou cópia de seu contrato social, de molde a não se desincumbir do ônus da prova que era seu, inviabilizando, por conseguinte, o exame da imunidade que alega fazer *jus*.

Recurso voluntário improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (*DRF/SDR*) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 74 a 81) apresentada por Colégio Arquidiocesano S. Coração de Jesus, ora Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do acórdão citado, *verbis*:

### *"Relatório*

*Trata o presente processo de "Pedido de Restituição" (fl. 01) de recolhimentos da Cofins relativos a fatos geradores ocorridos de fevereiro a agosto de 1999, protocolado em 28/10/1999.*

*As folhas 02/04, a interessada alega que, em face do disposto no inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, passou a gozar da isenção da Cofins incidente sobre as receitas relativas as atividades próprias, visto que se trata de instituição de educação que atende a todos os requisitos previstos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.*

*Assim, entende ter direito à restituição dos valores da Cofins pagos indevidamente, conforme fotocópias dos DARF às folhas 05/08, confirmados nos sistemas da Receita Federal (fl. 09).*

*Após anexação dos documentos de folhas 12/32, foi proferido o Despacho Decisório DRF/AJU nº 490/2009 (fls. 33/37) indeferindo o pedido de restituição, sob o argumento de que a interessada não comprovou preencher*

*todos os requisitos elencados no § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, imprescindíveis para que a instituição de educação seja considerada imune.*

*Igualmente, afirma o agente do Fisco que as receitas oriundas das mensalidades escolares recebidas pela interessada não decorrem de atividades próprias, por ter caráter contraprestacional, não estando, portanto, amparadas pela isenção da Cofins prevista no inciso X do art. 14 da MP nº 2.158, de 2001.*

*Por fim, consta do referido despacho decisório que, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 30/31) exarado quando da lavratura de Auto de Infração contra a contribuinte, essa não era detentora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, condição exigida para fruição da isenção da Cofins, tendo sido constatado que o seu diretor executivo é remunerado pelos serviços prestados, ferindo assim a condição estabelecida na alínea "a" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.*

*Cientificada em 07/10/2009 do referido despacho decisório, conforme Aviso de Recebimento — AR à folha 39, a interessada apresentou em 06/11/2009 a Manifestação de Inconformidade de folhas 41/47, sendo essas as suas alegações, em síntese:*

1. *Trata-se de pessoa jurídica imune à tributação, por ser entidade de educação sem finalidade lucrativa, que atende a todos os requisitos constitucionais e os estabelecidos no Código Tributário Nacional - CTN, não sendo necessário, no presente caso, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS, por tratar-se de imunidade e não de isenção, e, assim, exigir o referido certificado é uma afronta direta aos princípios constitucionais;*
2. *O despacho decisório ora guerreado equivoca-se ao afirmar que a recorrente não é entidade beneficente, pois, de fato, não é e nunca alegou que fosse;*
3. *As mensalidades pagas pelos alunos não ensejam a perda da imunidade, conforme doutrina e jurisprudência que transcreve;*
4. *O Monsenhor Carvalho, citado no despacho decisório, apenas exerce a função de diretor executivo, sendo remunerado como um empregado da instituição, sendo que a direção geral é exercida pelo Arcebispo Metropolitano de Aracaju, ao qual o diretor executivo é subordinado, inexistindo prova de que o Monsenhor Carvalho tenha participação nos lucros;*
5. *A interessada não possui renda, e como tal não contribui para o imposto de renda, razão pela qual não poderia ser cobrada a Cofins".*

Em sua decisão, a DRJ/SDR houve por bem manter o lançamento através do acórdão nº 15-22.179, de 22 de janeiro de 2010, cuja ementa foi assim formulada:

ASSUNTO: *CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 28/02/1999 a 31/08/1999*

*RECEITA. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. INCIDÊNCIA.*

*A isenção prevista na Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, atinge tão somente as receitas relativas às atividades próprias, não incluindo as receitas de caráter contraprestacional auferidas pelas instituições de educação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Inconformada com o acórdão da DRJ/SDR, a Recorrente interpôs o presente recurso, retomando as alegações coligidas em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento, passando a analisar os argumentos trazidos pela Recorrente.

No que tange as alegações concernentes à imunidade da Recorrente, é mister destacar que a 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Colegiado, no acórdão 9303-01.521 (processo nº 19515.002921/200639), com relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, assim decidiu acerca da matéria:

*Com efeito, a principal questão suscitada pela Fazenda Nacional refere-se à incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes de atividades próprias da entidade, conforme preceito do art. 14 da MP n.º 2.158-35/2001.*

*No entendimento da Fazenda Nacional, deve ser aplicado à espécie o disposto na IN SRF nº 247/2002, a qual explicitou, em seu art. 47, § 2º, que as receitas referentes às atividades próprias da entidade beneficiante de assistência social são “somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais”.*

*Ocorre que uma instrução normativa, norma complementar, prevista no artigo 100, inciso I, do CTN, não tem o condão de limitar isenção concedida por lei em sentido estrito, tampouco a imunidade prevista em dispositivo constitucional. É evidente que a expressão “receitas próprias”, contida na MP n.º 2.158-35/2001, não se refere apenas àquelas receitas enumeradas na Instrução Normativa acima mencionada.*

*Para melhor compreensão da controvérsia, faz-se mister destacar os dispositivos aplicáveis à espécie da MP n.º 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:*

*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- 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:*

(...) *omissis*

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

(...)

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

*Note-se que no caso das Entidades Benficiantes de Assistência Social, como é o caso da contribuinte em tela (artigo 13, III), o artigo 17, acima transcrito, preceitua que o gozo da isenção da COFINS só é permitido se cumpridos os requisitos estabelecidos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, o que, no caso vertente, está cabalmente comprovado nos autos – não há discussão quanto a este ponto.*

*A expressão filantrópica, utilizada no inciso IV do artigo 13, diz respeito à necessidade de a entidade prestar serviços gratuitos a quem deles necessitar. Nada impede, todavia, a cobrança de determinado valor daqueles que podem pagar pelos serviços, isto é, daqueles que não se enquadram no conceito de hipossuficientes. Daí não ser razoável limitar as receitas próprias de entidades de assistência social somente aos recebimentos de caráter não contraprestacionais (mensalidades, contribuições e doações), na forma da IN SRF nº 247/2002. Tal limitação, conforme asseverado pelo Ilustre Conselheiro redator do voto vencedor do v. aresto ora recorrido, “é aplicável às outras entidades discriminadas nos incisos I, II e V em diante do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, mas não aos incisos III e IV”.*

*De se destacar, ainda, o seguinte excerto do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro redator, verbis:*

*É que as outras entidades que não as de assistência social, enumeradas no referido art. 13, possuem objetos específicos, a limitar as suas receitas próprias.*

*Assim, as receitas próprias dos templos (inc. I) são somente os dízimos e doações diversas; dos partidos políticos (inc. II), as contribuições permitidas por lei; dos sindicatos, federações e confederações (inc. V), a contribuição sindical fixada em assembleia e a prevista em lei (conforme o art. 8º, IV, da Constituição Federal), além de outros recebimentos previstos em estatutos tudo; dos serviços sociais autônomos, conhecidos por Sistema "S", bem como dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (incs.: VI e VII), as mensalidades e contribuições previstas em lei; das fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inc. VIII), bem como das fundações de direito público, os valores dos repasses orçamentários,*

Documento assinado digitalmente conforme o estatuto; dos condomínios Autenticado digitalmente em 23/07/2013 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/07/2013 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 25/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*(inc. IX), as mensalidades dos condôminos; e da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e das Organizações Estaduais de Cooperativas (inc. X), as contribuições dos seus associados, além de outras receitas próprias.*

*Quanto às entidades de assistência social (incs.. III e IV do art. 13 da MP nº 21.58-35/2001), se suas receitas próprias são todas condizentes com o seu objeto social, nada obriga sejam tributadas as receitas oriundas da prestação de serviços. O importante, para que a isenção (ou imunidade) desonere também as receitas contraprestacionais, é que, primeiro, sejam atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e segundo, que os serviços prestados se relacionem direta ou indiretamente com o objeto social da entidade.*

*Por conseguinte, considerando que a entidade aqui tratada cumpriu todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, o que, aliás, foi concluído inclusive por diligência determinada pela Câmara ora recorrida, o recurso especial da Fazenda Nacional não merece guarida.*

*Cabe ressaltar, no entanto, a despeito do que foi acima expedito, que o principal fundamento para afastamento da exigência está no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, qual seja, a própria previsão de imunidade, que impede a exigência de contribuição social das entidades benfeitoras de assistência social.*

*Referido dispositivo tem o seguinte teor:*

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

*É certo que o dispositivo constitucional, na esteira do entendimento da jurisprudência e da doutrina consolidada, trata de imunidade, e não de isenção.*

*Outrossim, também não há dúvida de que referido dispositivo, quando aponta as exigências estabelecidas em lei, o faz remetendo a lei complementar, que no caso é o artigo 14 do CTN.*

*Sendo assim, e aplicando o dispositivo constitucional à presente controvérsia, indubitável que a exação contida no auto de infração não merece prosperar. (grifos nossos).*

Embora comuge do entendimento supracitado, ou seja, de que a exigência contida no §2º do artigo 47 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 247 de 21 de novembro de 2002 tenha transposto os limites da lei ao definir que somente seriam receitas derivadas de atividades próprias das entidades benfeitoras aquelas *sem caráter contraprestacional direto*, verifico, por outro lado, que embora a Recorrente alegue cumprir

todos os *requisitos ensejadores da imunidade* das contribuições do PIS e da COFINS, sequer juntou aos autos cópia do contrato social (fls.80) ou outra evidencia que permita concluir que restaram cumpridos os requisitos delineados no artigo 14 do Código Tributário Nacional (vedação de se distribuir qualquer parcela de patrimônio ou renda aos sócios e dirigentes e aplicação integral dos recursos na manutenção de seus objetos institucionais).

O artigo 333 do Código de Processo Civil assim disciplinou o ônus da prova:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

***I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;***

***II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)***

Se cabia à Recorrente o dever de comprovar o cumprimento dos requisitos delineados no artigo 14 do Código Tributário Nacional e nas demais disposições que regem a imunidade das contribuições sociais em apreço, ao deixar de fazê-lo, não se desincumbiu do ônus que a legislação processual lhe impõe, inviabilizando o exame do direito à imunidade, por insuficiência de provas.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto pela Recorrente.

Gilberto de Castro Moreira Junior