



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

Processo nº 10980.940315/2011-10
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-000.637 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 19 de abril de 2018
Assunto PERDCOMP. COFINS.
Recorrente Sociedade Paranaense de Ensino e Informática-SPEI
Recorrida Fazenda Nacional

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente e Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Valcir Gassen, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado), Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata o presente processo administrativo de PER/DCOMP para obter reconhecimento de direito creditório do tributo por suposto pagamento a maior e aproveitar esse crédito com débito de outro tributo.

A DRF, no despacho decisório, indeferiu o pedido, em razão do recolhimento indicado no PER/DCOMP ter sido integralmente utilizado para quitação de débito confessado pelo contribuinte, não restando crédito disponível para restituição ou compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. Assim, diante da inexistência de crédito, o Pedido de Restituição foi indeferido e a compensação declarada não foi homologada, conforme o caso.

Cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade cuja argumentação é a seguir resumida.

Sustenta que é uma instituição de educação sem fins lucrativos e, nos termos do art. 14, X da MP nº 2.158-35, de 2001, estaria isenta da COFINS. Argumenta que tal

dispositivo estabelece que tal isenção se dá, a partir de 01/02/1999, para as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13, o qual, por sua vez, refere-se às “instituições de educação e de assistência social” arroladas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Afirma que se encaixa nos requisitos legais, uma vez que: (a) não remunera, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (b) aplica integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; e (c) assegura a destinação de seu patrimônio à outra instituição congênere, em caso de extinção.

Anexa o seu Estatuto Social para provar o alegado.

Relativamente à expressão “atividade própria” (art. 14, X, da MP 2.158/35), argumenta que deve ser entendida como aquela atividade regular e relativa à natureza essencial da entidade. Sustenta que ‘própria’ é toda a atividade prevista em seu estatuto, ou na lei, já que conexas à própria existência da pessoa jurídica. Assim, assevera que “a existência de finalidade lucrativa não devia ser vinculada à gratuidade ou não dos serviços prestados ou à forma de obtenção da receita, nas, sim, à forma como ela é aplicada. Caso constitua objetivo da instituição exercer atividade educacional sem fins lucrativos, ainda que o serviço seja prestado mediante o pagamento de mensalidade ou retribuições, a receita obtida com as mensalidades constitui receita própria de sua atividade e, desta forma, estaria isenta da COFINS.”

Afirma, outrossim, que os princípios da legalidade e da legalidade tributária impede o Fisco de exigir tributo que não está previsto em lei, acrescentando que a lei, nesse caso, prevê expressamente uma isenção. Portanto, em seu entendimento, não há “espaço para que atos normativos como, por exemplo, decretos, instruções normativas, atos interpretatórios ou declaratórios criem qualquer redução ou limitação à isenção de COFINS prevista nos artigos 13 e 14 da MP 2.158-35/01”.

No seguimento, tece comentários sobre o instituto da compensação para afirmar que “tendo a instituição recolhido o tributo de forma indevida tem direito à restituição/compensação”.

Em razão do alegado, requer a homologação da compensação pleiteada.

A 3ª Turma da DRJ/CTA indeferiu a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão 06-046.084.

Em seu recurso voluntário, a empresa:

- Reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade;
- Declara que se subsume à isenção do art. 14, X da MP nº 2.158-35;
- Aduz que “todos os valores que são aplicados no desenvolvimento da atividade da entidade sem fins lucrativos são receitas decorrentes de atividades próprias”;
- Defende a inaplicabilidade da IN nº 247/2002;
- Junta documentos que comprovariam sua condição de isenta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Henrique Mauri, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido na Resolução 3301-000.589, de 19 de abril de 2018, proferido no julgamento do processo 10980.934789/2009-16, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Resolução **3301-000.589**):

"O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Os fundamentos da negativa do pleito da Recorrente pela DRJ foram:

I. Na interpretação do art. 14, X da MP, entendeu o voto condutor que seriam receitas de atividades próprias das instituições a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97, apenas as receitas típicas dessas entidades, como as decorrentes de contribuições, doações e subvenções por elas recebidas, bem assim mensalidades ou anuidades pagas por seus associados, destinadas à manutenção da instituição e consecução de seus objetivos sociais, sem caráter contraprestacional.

A DRJ aplicou o art. 47, da Instrução Normativa nº 247/2002:

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, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.*

II. Atendeu ao comando do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, aduzindo que se sujeitam à incidência da COFINS, as receitas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos, como as resultantes da venda de mercadorias e prestação de serviços, inclusive as receitas de matrículas e mensalidades dos cursos ministrados pelas entidades educacionais, ainda que exclusivamente a seus

associados e em seu benefício e, receitas de aplicações financeiras. Concluiu que estão sujeitas à COFINS, por força da Lei nº 9.718/98, as receitas de caráter contraprestacional, inclusive as mensalidades cobradas por instituições de educação e as receitas financeiras auferidas.

A revisão dos dois pontos será feita a seguir.

Isenção do art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001

Prescreve o art. 14, X da MP nº 2.158-35:

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.

Por sua vez, o art. 13 do mesmo veículo normativo 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:

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;

Note-se que o art. 13, III da MP nº 2.158-35/2001 ao fazer remissão ao art. 12 da Lei nº 9.532/1997, condiciona a Instituição ao cumprimento das exigências impostas por esta Lei.

O art. 12 da Lei nº 9.532/1997, com redação vigente à época, exigia:

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 determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

Ocorre que as mensalidades cobradas por instituições de educação estão ao abrigo da norma isentiva, como já pacificado pela Súmula CARF nº 107 e pelo REsp 1.353.111 - RS, DJ 18/12/2015, julgado como recurso repetitivo, transitado em julgado desde 02/03/2016, verbis:

Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 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 nº 9.532, de 1997.

REsp 1.353.111 – RS

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. estacionamento 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 nº 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 nº 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 (...)

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.

Logo, deve a decisão de piso ser reformada nesse ponto.

A respeito do cumprimento dos requisitos do art. 12 da lei nº 9.532/97, aponta a Instituição os artigos do seu Estatuto Social que comprovam exatamente o exigido pela Lei nº 9.532/97 (art. 1º, 3º, 30, 32, 34), junta a DIPJ alegando que sua condição sempre foi de conhecimento do fisco e prossegue:

Ademais, a contribuinte requer a juntada das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física dos dirigentes da entidade no ano-calendário 2003 / exercício 2004, as quais comprovam que os mesmos não são remunerados, por qualquer forma, bem como das fotocópias dos termos de abertura e encerramento do Livro Diário e dos resumos do balanço patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, que demonstram que a contribuinte mantém a escrituração de suas receitas e despesas sob controle e organizadas.

Entendo que a prova do cumprimento dos requisitos é da Recorrente, contudo não foi instada a isso quando da edição do Despacho Decisório.

No recurso voluntário, acostou documentos que merecem a análise da Delegacia de Origem.

Alargamento da Base de Cálculo da COFINS – RE nº 585.235/MG RG

Resta pacificado no STF o entendimento sobre a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

Dessa forma, considera-se receita bruta ou faturamento o que decorre da venda de mercadorias, da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. É o resultado econômico das operações empresariais típicas, que constitui a base de cálculo do PIS.

O alcance do termo faturamento abarcando a atividade empresarial típica restou assente no RE nº 585.235/MG, no qual se reconheceu a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, reafirmando a jurisprudência consolidada pelo STF:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006). Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.

No voto, o Ministro Cezar Peluso consignou:

O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais...

Em decorrência, apenas o faturamento decorrente da prestação de serviços e da venda de mercadorias (não se podendo incluir outras receitas, tais como aquelas de natureza financeira) pode ser tributado pelo PIS.

Logo, assiste razão à Recorrente quando alega que as receitas financeiras não podem compor a base de cálculo da COFINS.

Conclusão

Diante da plausibilidade do pleito da Recorrente, entendo necessária a conversão em diligência deste processo para a confirmação da tributação indevida pela COFINS sobre as receitas operacionais (“próprias”), bem como sobre as receitas financeiras.

Isso porque a tributação sobre as “receitas próprias”, incluídas as mensalidades pagas por alunos, são isentas, nos termos do art. 14, X da Medida Provisória. Ao passo que a exclusão das receitas financeiras se dá com base na inconstitucionalidade do alargamento a base de cálculo da COFINS pelo art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/1998.

Por conseguinte, voto pela conversão do julgamento em diligência para que seja solicitado à unidade de origem que:

- a) Examine a documentação juntada pela Recorrente no recurso voluntário;*
- b) Verifique, com base nessa documentação, se houve a indevida inclusão das receitas próprias e receitas financeiras na base de cálculo da COFINS, fazendo a segregação entre as receitas, se houver;*
- c) Verifique o cumprimento pela Recorrente dos requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532/1997. Para tanto, intime o sujeito passivo para prestar outros esclarecimentos, caso necessário;*
- d) Aponte a exatidão do valor pleiteado pela Recorrente, bem como se a utilização deste foi efetivamente realizada;*
- e) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo para manifestação;*
- f) Após, retorne o processo ao CARF para julgamento.*

É como voto."

Importante frisar que os documentos juntados pela contribuinte no processo paradigma, como prova do direito creditório, encontram correspondência nos autos ora em análise. Desta forma, os elementos que justificaram a conversão do julgamento em diligência no caso do paradigma também a justificam no presente caso.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência para que seja solicitado à unidade de origem que:

- a) Examine a documentação juntada pela Recorrente no recurso voluntário;
- b) Verifique, com base nessa documentação, se houve a indevida inclusão das receitas próprias e receitas financeiras na base de cálculo da COFINS, fazendo a segregação entre as receitas, se houver;

Processo nº 10980.940315/2011-10
Resolução nº **3301-000.637**

S3-C3T1
Fl. 10

c) Verifique o cumprimento pela Recorrente dos requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532/1997. Para tanto, intime o sujeito passivo para prestar outros esclarecimentos, caso necessário;

d) Aponte a exatidão do valor pleiteado pelo Recorrente, bem como se a utilização deste foi efetivamente realizada;

e) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo para manifestação;

f) Após, retorne o processo ao CARF para julgamento.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri