



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11052.000659/2010-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.909 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2007

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE. CEBAS.

Sendo a instituição de ensino reconhecida como entidade beneficente de assistência social mediante o CEBAS emitido pelo CNAS, e tendo informado no curso do procedimento fiscal que gozava da imunidade prevista nos artigos 150, VI, "c" e 195, § 7º, da Constituição Federal, cabe à Autoridade Fiscal o ônus de produzir prova do não preenchimento das condições estabelecidas no art. 14 do CTN, na hipótese em que não reconheça à entidade a sua condição de imune.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para exonerar o crédito tributário relativo aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2006 e, no mês de janeiro de 2007, excluir da apuração da base de cálculo a “taxa de clínica”, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela instituição qualificada à epígrafe contra o Acórdão 01-36.467 - 3ª Turma da DRJ/BEL que julgou improcedente impugnação ao auto de infração lavrado para constituir crédito tributário relativo à Cofins dos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro/2006 a janeiro/2007.

Por bem demonstrar o histórico dos eventos até o julgamento de primeiro grau, adoto o relatório elaborado pelo Julgador de piso, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, através do qual foi constituído crédito tributário de Cofins no valor total de R\$ 1.591.849,67 (incluindo multa de ofício e juros de mora).

2. Segundo o Termo de Constatação de fls. 71/74, no período em questão a Impugnante se declarou entidade reconhecida pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS como Beneficente de Assistência Social, sem recolhimento de Cofins por ser isenta nos termos do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

3. A Autoridade Fiscal entende não ser correto o procedimento, uma vez que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, observado o disposto no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, passaram a ser tributadas pela contribuição as receitas relativas às atividades que não fossem relacionadas com aquelas essenciais das instituições de educação que se pretendem imunes ou se declarem isentas, cabendo o pagamento sobre as receitas relativas às atividades que não sejam "ensino".

4. Dessa forma, foi lançada a contribuição incidente sobre "*as receitas identificadas na contabilidade como taxas de clínicas; de vendas de cartão de crédito Diz Tudo; aluguel de caixa eletrônico; aluguel de estacionamento; aluguel de espaço físico para concursos e eventos; Unishopping; contrato de exclusividade com o Unibanco; patrocínio da Unimed e outras*".

5. Esclarece que o período de apuração estendeu-se até 31/01/2007 em razão da transformação da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá em sociedade empresária do tipo limitada, tendo sido apresentadas "*duas DIPJ em 2008: uma para o período de 01/01/2007 a 31/01/2007 como ISENTA; outra para o período de 01/02/2007 a 31/12/2007 pelo Lucro Real, quando passou a contribuir um*".

*pouco com a arrecadação federal em função de ter aderido ao PROUNI criado pela Lei n° 11.096/2005".*

6. Acrescenta: "*Com a adesão ao PROUNI as receitas foram segregadas sendo que sobre as receitas de ensino o PIS e a COFINS foram apurados pela alíquota da sistemática cumulativa (0,65% e 3%, respectivamente) e sobre a receita das demais atividades foram aplicadas as alíquotas da não-cumulatividade (1,65% e 7,60%)".*

7. Cientificada em 13.09.2010, a interessada apresentou, tempestivamente, em 13.10.2010, impugnação (fls. 109/136) na qual alega, em síntese:

a) Ser, na época da ocorrência dos fatos geradores, imune, e não apenas isenta, à incidência da Cofins, não lhe sendo aplicável o disposto no art. 14, X, da MP n° 2.158-35/2001. O fundamento para a imunidade seria o art. 195, § 7º, da CF/88, no qual a utilização do termo "isentas" na redação é resultante da atecnia do legislador, tratando-se, na verdade, de nítida hipótese de imunidade;

b) Por sua vez, a regulação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88 ficou a cargo do art. 14 do CTN, que foi recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal e, não tendo a Fiscalização descaracterizado o cumprimento de quaisquer dos requisitos previstos no art. 14 do CTN, forçoso reconhecer que esta, era imune à incidência da contribuição.

c) Prossegue afirmando que mesmo na hipótese de se admitir que o art. 14, X, da MP n° 2.158-35/2001, tivesse o condão de limitar a imunidade, o que entende não ser possível, ele não poderia ser aplicado ao tipo de imunidade da Impugnante, tendo em vista que o mesmo está voltado para a pessoa e não para o objeto da tributação;

d) No que se refere à fundamentação legal utilizada para lançamento – arts. 1º, 3º e 5º da Lei n° 10.833/2003 – afirma que tal enquadramento não se fundamenta em virtude do disposto no art. 10, IV, do mesmo ato, permanecendo a entidade vinculada à Lei n° 9.718, de 1998. Por conseguinte, com a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n° 9.718/98, as receitas não operacionais ficaram de fora do conceito de faturamento, sendo essas justamente aquelas cuja isenção foi revogada pelo art. 14, X, da MP n° 2.158-35/2001. Assim, os valores decorrentes de receitas não-operacionais, todas aquelas objeto da autuação, não podem ser incluídos na base de cálculo da contribuição;

e) Aponta a inconstitucionalidade e a ilegalidade do regime de incidência não cumulativa da Cofins, tendo em vista haver sido instituída pela Lei n° 10.833, de 2003, que teve origem na MP 135, de 2003, o que ofende o art. 246 da CF/88;

f) Indica que as receitas auferidas que foram objeto de lançamento possuem natureza operacional, motivo pelo qual não seria aplicável o art. 14, X, da MP n° 2.158/2001:

"...

(...) a **receita de taxa de clínica** é relativa ao valor pago pelos estudantes dos cursos de Biomédica (Odontologia, Fisioterapia, Psicologia, Medicina Veterinária, entre outros) da IMPUGNANTE, para a realização de atividades de clínica dentro da própria Instituição, atividades essas que estão vinculadas à vivência prática do ensino, ponto este de fundamental importância para a completude do desenvolvimento do aluno, constando, inclusive, em sua grade curricular.

.....

Já as receitas advindas do **cartão de crédito 'Diz Tudo'**, assim como do aluguel de caixa eletrônico, são decorrentes de convênios firmados entre a IMPUGNANTE e Instituições Financeiras. O oferecimento do cartão de crédito "Diz Tudo", quando do ato da matrícula do aluno, tinha como escopo a facilitação do crédito aos alunos da Impugnante, de modo a viabilizar os seus estudos com as facilidades e garantias de uma instituição financeira notoriamente idônea.

Ademais, o **aluguel de caixa eletrônico** também visa a uma maior comodidade e segurança aos estudantes, que, com estes caixas dentro da Instituição, não precisam ir às ruas, para a realização de saques e de outras operações bancárias, sujeitando-se aos riscos inerentes à violência urbana (...)

.....

Por sua vez, a receita de **aluguel de estacionamento** (...) é de fundamental importância para o exercício das atividades da IMPUGNANTE, uma vez que muitas das suas unidades estão situadas em locais notoriamente perigosos (...)

Vale ainda ressaltar que, se a finalidade da IMPUGNANTE com estes estacionamentos fosse o lucro, ela mesma exploraria essa atividade, não a delegaria a terceiros, (...)

Já o item referente ao **aluguel de espaço físico** para concursos e eventos abrange dois tipos de receitas diversos. No primeiro, a IMPUGNANTE cede espaço para a realização de concursos públicos e eventos de cunho educacional ou profissionalizante (saliente-se que o lucro da IMPUGNANTE, isso quando o há, nessa atividade é ínfimo), tratando-se, na verdade, de uma colaboração da IMPUGNANTE com o Poder Público, principalmente, na prestação de serviços educacionais e formação de pessoal qualificado, estando, portanto, essa atividade, abrangida dentro do seu objeto social.

O **aluguel de espaço físico** para eventos também é referente a contratos/convênios de cooperação técnica entre a IMPUGNANTE e outras instituições de educação (Doc. N° 04). Essas instituições utilizam toda a infraestrutura, muitas vezes, inclusive, o seu pessoal da área administrativa, da IMPUGNANTE no oferecimento de cursos de pós-graduação e cursos

livres, estando, dessa forma, clara e evidente, a ligação direta de tal atividade com o objeto social da IMPUGNANTE.

As **receitas da Unishopping** são oriundas da locação de espaços, dentro de unidades acadêmicas da Impugnante, para a instalação de estabelecimentos comerciais, mas vinculados à atividade de ensino, como, por exemplo, livrarias, papelarias e copiadoras, ou a uma maior comodidade para o estudante, como no caso de lanchonetes; sendo, por conseguinte, impossível dissociar tais receitas das atividades da IMPUGNANTE.

Em relação às **receitas da Unimed**, estas dizem respeito ao patrocínio de campanhas comemorativas/educacionais realizadas pela IMPUGNANTE e, portanto, estão dentro do escopo do seu objeto social.

Por fim, no que tange ao item '**Outras Receitas**', a Fiscalização não discriminou quais receitas seriam essas, o que cerceia o direito à ampla defesa da IMPUGNANTE, motivo este suficiente para que seja determinada a exclusão desse item do auto de infração. Ressalte-se ainda que, em nenhum momento, a Fiscalização expôs detalhadamente as razões pelas quais entendia que as receitas da Impugnante teriam natureza não operacional, o, que, por si só, também seria suficiente para declarar a improcedência desta autuação, por falta de fundamentação.

....." (grifou-se)

g) Reclama que, ao realizar a apuração do montante da contribuição não-cumulativa, a Autoridade Fiscal não efetuou o levantamento de eventuais créditos de Cofins e nem intimou a empresa para que esta lhe fornecesse os documentos necessários para a realização do cálculo. Assim, teria ficado comprometida a validade do lançamento.

h) Ao final, requer o reconhecimento da procedência da impugnação e o cancelamento do auto.

No julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Belém (PA), o contencioso estabelecido mereceu do Julgador de piso as considerações sintetizadas na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2007

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO.

Pelas atividades desempenhadas, as instituições de educação, ainda que sem fins lucrativos, não se confundem com as entidades beneficentes de assistência social, não se lhes aplicando o benefício constitucional a essas restrito.

ISENÇÃO.

São isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias as instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, entendendo-se por 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

CONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

IMPUGNAÇÃO COM PROVAS O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e deve ser conhecido, pois preenche os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972, o Processo Administrativo Fiscal.

## PRELIMINAR

### Nulidade

A Recorrente suscita, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por vício de fundamentação, ao argumento de que o lançamento teria sido estruturado com base no art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001, norma relativa à isenção de COFINS sobre receitas vinculadas às

atividades próprias de determinadas entidades, quando, segundo sustenta, a hipótese dos autos envolveria imunidade subjetiva à contribuição, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Nessa perspectiva, afirma que a Fiscalização teria partido de enquadramento jurídico inadequado, pois a Recorrente seria imune, e não apenas isenta, à incidência da COFINS no período autuado.

A Recorrente também alega a nulidade do lançamento em razão da aplicação dos arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003, utilizados como fundamento para a exigência da COFINS no regime não cumulativo. Sustenta que, por ser pessoa jurídica imune a impostos, estaria abrangida pela regra do art. 10, IV, da mesma lei, segundo a qual tais pessoas jurídicas permanecem sujeitas à legislação anterior da COFINS, não se lhes aplicando o regime instituído pelos arts. 1º a 8º da Lei nº 10.833/2003.

Ambos os argumentos suscitados em contexto preliminar, na realidade, dependem do exame prévio sobre se a Recorrente efetivamente preenchia os requisitos constitucionais e legais da imunidade, matéria que integra a controvérsia de mérito. Não decorrem, assim, de uma deficiência formal autônoma do lançamento que pudesse caracterizar a nulidade do lançamento.

Ainda em sede preliminar, a Recorrente aponta vício de fundamentação quanto à identificação e qualificação das receitas autuadas, afirmando que a Fiscalização não teria exposto, de forma individualizada e suficiente, as razões pelas quais tais receitas não seriam vinculadas às suas atividades próprias ou ao seu objeto social. Em especial, sustenta que o item “Outras Receitas” não teria sido discriminado no lançamento, circunstância que, em sua visão, comprometeria o exercício da ampla defesa e justificaria, ao menos, a exclusão desse item da exigência.

Compreendo que não procede a alegação da Recorrente.

Observa-se que ela indica que seu objeto social consiste na “prestação de serviços educacionais”, informação compatível com a que consta em sua DIPJ anexada ao auto de infração, que indica como atividade “Educação superior - graduação e pós-graduação”.

No que se refere à natureza das suas receitas, diferentemente do que ela alega, observa-se que consta nos autos que a Recorrente foi devidamente intimada a prestar os esclarecimentos relativos às rubricas abrangidas na denominação “Outras Receitas”, conforme se pode verificar no Termo de Intimação juntado à fl. 48 (ciência em 02/08/2010), nos seguintes termos:

“...INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar os elementos abaixo especificados e prestar os esclarecimentos solicitados:

[...]

2. Demonstrativo mensal de "Outras receitas que não de ensino" auferidas no período compreendido entre janeiro de 2006 e janeiro de 2007, especificadas: receitas de aluguéis; receitas com convênios; doações recebidas; outras receitas; taxas clínicas e outras taxas.

Esclarecer a que se referem essas receitas e informar a fundamentação legal para a falta de apuração e recolhimento do PIS e da COFINS sobre essas receitas.

À Recorrente caberia, na oportunidade, prestar os esclarecimentos correspondentes; o que não fez. Obviamente que, tendo qualificado as suas receitas como “outras receitas que não de ensino” e, ainda após intimada, não tendo esclarecido sua natureza específica, não faz sentido sugerir que coubesse ao Fisco apontar sua natureza.

Por fim, a Recorrente sustenta que o lançamento teria sua validade comprometida pela ausência de apuração dos créditos de COFINS no regime não cumulativo. Afirma que, embora a Fiscalização tenha aplicado a alíquota correspondente à sistemática não cumulativa, não teria realizado o levantamento dos créditos eventualmente aproveitáveis, nem intimado a contribuinte para apresentar a documentação necessária ao cálculo, o que teria resultado em erro na mensuração do crédito tributário exigido.

A alegação de nulidade por ausência de apuração de créditos deve ser examinada no contexto da fiscalização e de manifestações da própria Recorrente, quando se reportava ao período a partir de fevereiro/2007, em que não indicou créditos a deduzir das receitas consideradas não relacionadas ao ensino.

Desse modo, eventual crédito não considerado deveria ter sido concretamente indicado e comprovado pela Recorrente junto à sua impugnação, não bastando a alegação genérica de que a Fiscalização deveria tê-la intimado a apresentar créditos. Não há, nesse contexto, nulidade do lançamento, sobretudo se não demonstrado prejuízo concreto à defesa.

Considere-se que a Recorrente não trouxe aos autos sequer a demonstração da existência de créditos próprios relacionados às atividades cujas receitas foram objeto do lançamento.

Afastam-se, portanto, as alegações de nulidade.

## MÉRITO

### Imunidade

A Recorrente sustenta que, no período autuado, era entidade imune à incidência da COFINS, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, e não apenas isenta. Afirma que a expressão “isentas”, constante do referido dispositivo constitucional, deve ser compreendida como hipótese de imunidade, aplicável também às entidades que prestam assistência social no campo da educação.

Defende, ainda, que as condições materiais para fruição dessa imunidade somente poderiam ser disciplinadas por lei complementar, sendo aplicável, no caso, o art. 14 do CTN. Como

a Fiscalização não teria demonstrado o descumprimento desses requisitos, o lançamento seria improcedente, por ter sido estruturado com base no art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001, norma relativa à isenção de receitas vinculadas a atividades próprias.

Apesar de não comportar acolhimento como nulidade autônoma do lançamento, conforme tratado no tópico preliminar, compreendo que procedem as alegações da Recorrente em relação à imunidade por ela utilizada como argumento. Vale transcrever o dispositivo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

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

A primeira questão a enfrentar é de ordem conceitual, mas tem repercussões práticas diretas sobre a distribuição do ônus probatório: o benefício previsto no art. 195, § 7º, da CF configura isenção ou imunidade?

A resposta foi dada de forma inequívoca pelo Supremo Tribunal Federal. No julgamento do RMS 22.192-9/DF, a Primeira Turma do STF, sob a relatoria do Min. Celso de Mello, fixou com precisão que:

"A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social" (STF, 1ª Turma, RMS 22.192-9/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.1996, unânime).

Essa orientação foi reafirmada no julgamento do RE 566.622/RS, em sede de repercussão geral, quando o Plenário do STF assentou que, na condição de limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades tributárias consagradas na Constituição asseguram direitos que se incorporam ao patrimônio jurídico-constitucional dos contribuintes. Assim, o emprego da expressão "são isentas" no art. 195, § 7º, da CF não tem o condão de descaracterizar a natureza imunizante da desoneração tributária nele consagrada.

Portanto, a Recorrente tem razão ao sustentar que o benefício de que trata o art. 195, § 7º, da CF é imunidade tributária, e não mera isenção. Essa distinção não é meramente

terminológica, pois dela decorre o regime jurídico aplicável à distribuição do ônus da prova no presente processo, como se verá adiante.

A segunda questão diz respeito a qual diploma legal rege os requisitos materiais para a fruição da imunidade no período autuado (2006-2007).

O STF, no julgamento conjunto do RE 566.622/RS e das ADIs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, reformulou a tese de repercussão geral nos seguintes termos, fixados nos embargos de declaração julgados em 18/12/2019:

"Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas."

Nesse mesmo julgamento, o STF declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei 8.212/91 e da Lei 9.732/1998 que instituíam contrapartidas materiais não amparadas em lei complementar. Como o Decreto nº 2.536/1998, base da certificação pelo CNAS no período autuado, também continha contrapartidas específicas que foram declaradas inconstitucionais pelo STF ao julgar as ADIs 2.228 e 2.621, os únicos requisitos materiais válidos para a fruição da imunidade no período de 2006 a 2007 são os do art. 14 do CTN, norma recepcionada como lei complementar.

A Fiscalização estruturou o lançamento com base no art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001, norma relativa à isenção de receitas vinculadas às atividades próprias das entidades listadas em seu art. 13, e não com base em demonstração efetiva do descumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN. Esse desencontro é relevante, embora não configure nulidade autônoma do lançamento, conforme consignado no tópico preliminar. Isso importa, contudo, para aferir se a Fiscalização se desincumbiu do ônus probatório que sobre ela recaía.

Consta nos autos que a Recorrente informou à Fiscalização em 13/08/2010 que gozava da imunidade prevista nos artigos 150, VI, "c" e 195, § 7º, da Constituição Federal:

Todavia, ressaltamos que até 02/2007, data em que a SESES transformou sua natureza jurídica de sociedade civil sem fins lucrativos para sociedade empresária do tipo limitada, a empresa gozava da imunidade prevista nos artigos 150, VI, "c" e 195, § 7º, da CRFB.

A referida informação se fez acompanhar do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social com validade declarada de 01/01/2004 a 31/12/2006 (fl. 53).

Esse ato da Recorrente tem relevância jurídica ao produzir em seu favor a demonstração de caracterizar-se como entidade beneficente de assistência social e a presunção de que os requisitos legais para a fruição da imunidade estavam sendo atendidos, deslocando para o Fisco o ônus de demonstrar o contrário.

O STF firmou doutrina consolidada sobre o tema.

No RE 385.091/DF, o Min. Dias Toffoli assentou que, como a imunidade decorre diretamente do texto constitucional e não de favor fiscal, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de sorte que somente mediante prova em contrário da administração tributária competente (sobre o descumprimento do regramento previsto em lei complementar) pode ocorrer o afastamento dessa imunidade. No mesmo sentido, embora tratando de outro tributo (IOF), o RE 611.510 (Plenário do STF, Tema 328) consignou que *"para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária"*.

Essa presunção, conquanto relativa (*iuris tantum*), transfere para o Fisco o ônus de fazer prova em sentido contrário.

Conforme mencionado, a recorrente é instituição de ensino sem fins lucrativos que, no período ora discutido, era portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS, emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS, com fundamento no art. 18 da Lei nº 8.742, de 1993 (LOAS), e no Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, com validade declarada de 01/01/2004 a 31/12/2006, documento regularmente apresentado à fiscalização.

O CNAS era, à época, o órgão legalmente competente para conceder e renovar o CEBAS, competência que lhe foi atribuída diretamente pelo art. 18, IV, da LOAS. O Decreto nº 2.536/1998, por sua vez, regulamentou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, estabelecendo os requisitos e o procedimento administrativo de verificação a que as entidades deveriam se submeter antes da certificação — requisitos esses que guardam correspondência com as condições impostas pelo art. 14 do Código Tributário Nacional para o gozo da imunidade, especialmente a proibição de distribuição de rendas e a exigência de aplicação integral dos recursos nos objetivos institucionais.

O art. 195, § 7º, da Constituição Federal assegura imunidade às contribuições para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 566.622/RS (Tema 32 da repercussão geral, com trânsito em julgado em 27/09/2022), assentou que lei complementar é o veículo normativo exigível para a definição dos requisitos substantivos — as contrapartidas que caracterizam o modo beneficente de atuação das entidades —, ao passo que aspectos procedimentais, como a certificação, a fiscalização e o controle das entidades beneficentes, podem ser disciplinados por lei ordinária (Informativo STF nº 964). O próprio STF reconheceu, no mesmo julgamento, a suficiência do CTN — recepcionado pela Constituição de 1988 com status de lei complementar — para estabelecer os critérios materiais de concessão da imunidade. A constitucionalidade do procedimento de certificação previsto no art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, sob o qual foi emitido o CEBAS apresentado pela recorrente, foi expressamente reafirmada pelo Tribunal.

Caberia ao Fisco demonstrar, de forma específica e fundamentada, que o ato do CNAS foi irregular ou que a entidade descumpriu as condições legais durante o período de validade do certificado. Ausente essa demonstração, a imunidade está configurada.

E diferentemente da isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que alcança apenas as receitas derivadas de atividades próprias, a imunidade constitucional do art. 195, § 7º, protege a entidade de forma integral, independentemente da natureza ou origem de cada receita auferida.

Esse entendimento, inclusive, é o que prevalece no âmbito da própria administração tributária federal. A Solução de Consulta Cosit nº 243, de 20 de agosto de 2019 — ato normativo vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013 —, é expressa ao concluir que as entidades imunes às contribuições para a seguridade social não terão suas receitas sujeitas à incidência da Cofins, sem qualquer ressalva quanto à natureza ou à origem das receitas. Senão vejamos:

2) Quanto à Cofins:

• As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

a) caso sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias; e

b) caso não sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração não cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias.

c) podem ser imunes ou isentas da Cofins:

c.1) **serão imunes à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não sofrerão a incidência da contribuição em nenhuma de suas modalidades; e**

c.2) serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1996. Nessa hipótese, caso sejam isentas também a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração não cumulativa da Cofins; e caso sejam imunes a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

• **As entidades imunes a impostos e/ou as entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social não terão a receita decorrente de aplicações financeiras tributadas pela Cofins.** [Destaques nossos]

O mesmo ato registra a vinculação da Receita Federal ao entendimento firmado pelo STF no RE 636.941/RS, por força do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Sendo a Recorrente portadora de CEBAS regularmente emitido pelo órgão competente, com validade no período de 01/01/2004 a 31/12/2006, e conseqüentemente configurada a imunidade constitucional do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, as receitas auferidas pela entidade no período estão por ela protegidas, sendo indevida a exigência da Cofins sobre elas.

Nesse sentido, devem ser exonerados os valores lançados em relação ao período de validade do CEBAS apresentado pela Recorrente, ou seja, de janeiro a dezembro de 2006.

No que se refere ao período de apuração janeiro/2007, para o qual o Certificado apresentado não mais se encontrava válido, a análise das ponderações da Recorrente deve partir da forma de apuração adotada pela Fiscalização.

Conforme já registrado acima, a Fiscalização estruturou o lançamento com base no art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001, norma relativa à isenção de receitas vinculadas às atividades próprias das entidades listadas em seu art. 13.

A Recorrente sustenta que as receitas objeto da autuação possuem natureza operacional e estão vinculadas às suas finalidades essenciais, razão pela qual estariam abrangidas pela isenção prevista no art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001. Afirma que as taxas de clínica estariam relacionadas à formação prática dos alunos; que as receitas do cartão “Diz Tudo” e do aluguel de caixa eletrônico visariam facilitar o acesso dos estudantes a serviços financeiros; que o estacionamento atenderia à segurança e comodidade da comunidade acadêmica; que a cessão de espaços para concursos e eventos teria finalidade educacional ou de cooperação institucional; que as receitas da Unishopping decorreriam de serviços úteis ao ambiente universitário, e que as receitas da Unimed corresponderiam a patrocínios de campanhas comemorativas ou educacionais. Quanto ao item “Outras Receitas”, alega ausência de discriminação suficiente, com prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Compreendo que a discussão não deve ser resolvida apenas pela qualificação contábil das receitas como operacionais ou não operacionais, até porque as receitas mencionadas têm nítido conteúdo contraprestacional. O ponto decisivo é verificar se tais receitas se enquadram no conceito jurídico de receitas derivadas das atividades próprias da entidade, para fins de aplicação do art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001. Nessa perspectiva, a simples circunstância de determinada receita guardar relação indireta com o ambiente universitário, com a conveniência dos alunos ou com a infraestrutura da instituição, não basta para caracterizá-la como receita própria da atividade educacional.

As receitas provenientes de cartão de crédito, aluguel de caixa eletrônico, estacionamento, cessão onerosa de espaços, exploração de áreas comerciais, patrocínios e receitas congêneres possuem natureza contraprestacional própria e decorrem de relações jurídicas distintas da prestação direta de serviços educacionais. Ainda que tais atividades possam favorecer a rotina acadêmica, facilitar a permanência dos alunos ou gerar utilidades acessórias à comunidade universitária, isso não as transforma, automaticamente, em receitas derivadas da

atividade própria de ensino. A vinculação funcional ou econômica com o *campus* não equivale à identidade jurídica com a atividade educacional protegida pela isenção.

Destaque-se, ainda, que a Recorrente se limitou a repetir os argumentos apresentados na impugnação, não se arvorando a contestar especificadamente as conclusões do acórdão objurgado.

Não bastasse isso, a própria Recorrente qualificou essas receitas como “receitas que não ensino”, nas planilhas apresentadas à Fiscalização e juntadas às fls. 37 a 47, nas quais demonstra o cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins nos períodos de apuração de fevereiro/2007 em diante.

Em relação ao item “Outras Receitas”, a alegação de ausência de discriminação esbarra no fato de que a denominação genérica partiu da própria Recorrente, quando prestou informações à Fiscalização, conforme as já mencionadas planilhas juntadas às fls. 37 a 47.

A única exceção às considerações acima deve ser reconhecida à “taxa de clínica”, assim descrita pela Recorrente:

... a receita de taxa de clínica é relativa ao valor pago pelos estudantes dos cursos de Biomédica (Odontologia, Fisioterapia, Psicologia, Medicina Veterinária, entre outros) da IMPUGNANTE, para a realização de atividades de clínica dentro da própria Instituição, atividades essas que estão vinculadas à vivência prática do ensino, ponto este de fundamental importância para a completude do desenvolvimento do aluno, constando, inclusive, em sua grade curricular (Doc. N.03).

Observa-se tratar-se de valor pago por estudantes para realização de atividades práticas vinculadas à grade curricular. Tal rubrica apresenta características de encargo educacional obrigatório, integrante do serviço do ensino prestado na formação prática dos cursos da área da saúde.

Há que se excluir, portanto, da base de cálculo do mês de janeiro/2007 o valor a título de taxa de clínica.

### **Falta de apuração de créditos de COFINS no regime não cumulativo**

A Recorrente alega que a Fiscalização aplicou a alíquota de 7,6%, própria da COFINS não cumulativa, mas não apurou os créditos correspondentes nem a intimou para apresentar a documentação necessária ao cálculo. Sustenta que, no regime não cumulativo, a apuração da contribuição pressupõe a confrontação entre débitos e créditos legalmente admitidos, de modo que o lançamento teria sido mensurado de forma incorreta e incompleta.

Desse modo, alega que, caberia à Fiscalização indicar créditos de forma concreta no curso do contencioso, demonstrando sua natureza, origem, vinculação com as receitas tributadas e impacto sobre o montante exigido.

Considero que as circunstâncias dos autos enfraquecem a alegação de que a Fiscalização teria negligenciado a apuração desses créditos. Nas planilhas apresentadas pela Recorrente consta que, a partir de fevereiro de 2007, quando passou à condição de sociedade empresária, a própria contribuinte realizou a apuração da Cofins sob a não cumulatividade sobre as receitas que não são de ensino, mas não deduziu destas, qualquer crédito na apuração das contribuições devidas.

Em que pese não sejam absolutamente extensíveis as conclusões alcançadas em período distinto aos períodos objeto do lançamento, tal fato, identificado no mesmo procedimento fiscal, constitui indício relevante de que inexistiam créditos aproveitáveis ou, ao menos, de que a própria Recorrente não os reconhecia em sua apuração ordinária.

Não se pode afirmar, assim, que a ausência de intimação específica, durante o procedimento fiscal, para apresentação de créditos configure, por si só, cerceamento de defesa. A fase litigiosa se instaura com a impugnação, momento em que a contribuinte pode apresentar os fundamentos de fato e de direito de sua discordância, acompanhados das provas que possuir. Nessa senda, a alegação de erro de quantificação exigiria a indicação objetiva dos créditos supostamente aproveitáveis, não bastando a afirmação abstrata de que, em razão da não cumulatividade, poderiam existir créditos a descontar.

Dessa forma, a falta de levantamento de créditos pela Fiscalização somente comprometeria o lançamento se demonstrado que havia créditos concretos, legalmente admissíveis e documentalmente comprovados, cuja não consideração tivesse majorado indevidamente o valor exigido. Ausente essa demonstração, a alegação permanece genérica não autorizando o cancelamento da exigência.

Mantém-se, portanto, o lançamento.

## **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto, afastar as alegações de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para exonerar o crédito tributário relativo aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2006 e, no mês de janeiro de 2007, excluir da apuração da base de cálculo a “taxa de clínica”.

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha**

ACÓRDÃO 3101-004.909 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11052.000659/2010-57

DOCUMENTO VALIDADO