



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11610.007675/2002-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-014.018 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente INSTITUTO SUPERIOR DE COMUNICAÇÃO PUBLICITÁRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA CONTAGEM DO EXERCÍCIO DO DIREITO. DECADÊNCIA.

Conforme entendimento firmado pelo STF no RE nº 566.621-RS, bem como aquele esposado pelo STJ no REsp nº 1.269.570-MG, para os pedidos de restituição/compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação, formalizados antes da vigência da Lei Complementar (LC) nº 118, de 2005, ou seja, antes de 09.06.2005, o prazo para o contribuinte apresentar seu pleito é de cinco anos, conforme o artigo 150, §4º, do CTN, somado ao prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido. Tese dos 5 + 5. Após a data de 09.06.2005, observa-se o lapso temporal preceituado no art. 168, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) à luz da interpretação dada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005. Decaído, portanto, o pedido complementar, de 02.10.2007, para pagamentos efetuados entre 30.04.2002 e 15.07.2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 195, § 7º, DA CF/88. REQUISITOS.

Com a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 12.101, de 2009, e o disciplinamento contido no seu art. 32, e ainda, de acordo com o art. 50 do Decreto nº 8.242, de 2014, as razões que pudessem levar à RFB a considerar que a recorrente não cumpriria requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores somente poderiam ser discutidas no âmbito dos autos de infração lavrados, ou se fosse o caso, naqueles que viessem a ser lavrados correspondentes aos períodos em que se considerou que a entidade deixou de cumprir os requisitos para o gozo da imunidade, de acordo com a legislação de regência.

CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). ÔNUS DA PROVA RECAÍ AO FISCO.

A Súmula nº 612/STJ dispõe “o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que

demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. A retroatividade do certificado, nesses termos, e corroborada pelo STF nas razões de decidir da ADI nº 4.480, traz o ônus para a autoridade administrativa da comprovação de que a entidade não cumpria os requisitos para a fruição da imunidade.

TEMA Nº 32/STF. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR.

Caso a recorrente não fosse possuidora do CEBAS, que é a exigência contida no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ou ainda, que se evidenciasse o descumprimento dos demais requisitos do art. 55 da referida lei ordinária, é se de considerar que o STF, em sede de repercussão geral, quando ao final da apreciação do RE 566.622/RS formulou definitivamente a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “*A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas*”.

ISENÇÃO. ENTIDADES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. ART. 14, INCISO X DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858/1999. REEDITADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001. SÚMULA CARF Nº 107.

O STJ reconheceu a ilicitude do § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, no julgamento do REsp 1.353.111/RS (Tema repetitivo nº 624), firmando a seguinte tese jurídica: “*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*”. 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 (mensalidades escolares) a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. Súmula CARF nº 107.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para declarar a decadência do direito da recorrente em pleitear a restituição, dos pagamentos efetuados entre 30.04.2002 e 15.07.2002, formulada em pedido administrativo de complementar protocolizado em 02.10.2007, e, no mérito, dar provimento ao recurso, para reconhecer o direito creditório constante do pedido de restituição para utilização em compensação.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata o presente de Pedido de Restituição e Declaração de Compensação, referente à contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no período compreendido entre janeiro de 1999 e março de 2002.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório da Resolução CARF nº 3101-000.299, de 23.10.2013:

Trata o presente processo de pedido de restituição no valor de R\$ 8.685.021,82 relativo à recolhimentos da contribuição para a COFINS dos períodos de apuração de 01.99 a 02.2002. A requerente alega ser imune a contribuição para a COFINS. Vinculado ao pedido de restituição apresentou as DCOMPs listadas às fls. 623-verso a 624-verso.

A interessada protocolizou ainda, em 02.10.2007, petição onde requer um valor complementar a restituir de R\$ 1.549.298,63, relativos aos DARF's de recolhimentos efetuados entre 30.04.2002 a 15.07.2002.

Por meio do despacho decisório da EQITD/DIORT/DERAT/SPO de fls. 635 a 640 do eprocesso, foi indeferido o pedido de restituição e não homologadas as compensações declaradas, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

1. Considerando que a COFINS não é imposto, é improcedente a alegação de imunidade com fundamento no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal;
2. A isenção prevista no art. 15 da lei nº 9.532/97 não abrange a COFINS;
3. O contribuinte teve sua isenção cancelada por não cumprir os requisitos indispensáveis às entidades beneficentes de assistência social, conforme alega ser, exigidos nos incisos III e V do art. 55 da lei nº 8.212/91. A decisão encontra-se no Acórdão nº 16-13.989 da 14ª Turma da DRJ/SPO1 (fls. 825 a 851 do eprocesso). O cancelamento da isenção dá-se a partir de 01.01.98 (Ato Cancelatório nº 02/2007 às fls. 630 do eprocesso);
4. Também não atende o inciso II do art. 55 da lei nº 8.212/91. Por esta razão foi expedido o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 01/2005 (fls. 631 do eprocesso), em que foi cancelada a isenção das contribuições sociais a partir de 01.01.98.
5. Além disso, interpôs recurso ordinário no Mandado de Segurança nº 10.510DF, em 27.05.2008, no qual foi denegado o pleito uma vez que não há "direito adquirido a manutenção do regime fiscal" (fls. 632 a 634 do eprocesso).

A interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 648 a 700 do eprocesso), na qual argumenta, em síntese, que:

1. O requerente, por se tratar à época de instituição de educação sem fins lucrativos e de assistência social, portanto imune aos impostos e as contribuições sociais, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "c" e artigo 195, parágrafo 7º

da Constituição da República, formalizou pedido de restituição relativo aos pagamentos realizados, indevidamente, a título de COFINS, no período de janeiro de 1999 a julho de 2002.

2. A menção aos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532, de 1997 no caso do requerente foi para demonstrar que o mesmo cumpria com todos os requisitos exigidos em lei, para ser considerado como de educação e de assistência social, conforme artigo 13 da Medida Provisória n.º 2.15835/2001. A menção aos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97 foi apenas para demonstrar que o requerente se encaixava à época como de instituição de educação e de assistencial social, no qual o artigo 14, inciso X, da Medida Provisória n.º 2.15835/2001 previa a isenção à COFINS para fatos geradores ocorridos após 1º de fevereiro de 1999, como é o caso do requerente;

3. O requerente, desde sua fundação até outubro de 2005, sempre cumpriu com todos os requisitos exigidos em lei, seja pela norma tributária (artigo 14 do CTN), seja pela norma previdenciária (artigo 55 da lei n.º 8.212/91), além de fazer jus ao direito adquirido pela Lei n.º 3.577, de 1959 e Decreto-Lei n.º 1.575, de 1977, sendo reconhecida inclusive pelo então INSS à época, mediante a expedição de Ato Declaratório de Isenção às Contribuições Sociais em outubro de 1998, não restando qualquer dúvida quanto à sua natureza jurídica assistencial;

4. O requerente apresenta, em suas razões, como argumento principal, o reconhecimento da imunidade/isenção às contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição e artigo 14, inciso X da Medida Provisória n.º 2.15835/2001, bem como a insubsistência dos Atos Cancelatórios n.º 01/2005 e n.º 01/2007, em face da expedição do Certificado pelo então Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) que garantem e ratificam a natureza jurídica do requerente à época do pedido;

5. Após sucessivas renovações junto ao CNAS, o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social foi deferido pela Resolução n.º 49, de 17/03/05, em virtude da sua adesão ao PROUNI, instituído pela Lei n.º 11.096/2005, além da última renovação do Certificado, mediante Resolução n.º 11, de 09.02.2009, nos termos da Medida Provisória n.º 446/2008;

6. O requerente tem todos os períodos abarcados pela imunidade tributária, seja pela concessão do CEAS pelo CNAS, seja pelo reconhecimento do próprio INSS à época, expedindo-se Ato Declaratório de Isenção ao mesmo;

7. Que o Ato Cancelatório n.º 01/2005 sob a qual se funda o descumprimento do inciso II do artigo 55 da norma previdenciária foi devidamente restabelecido pelo Prouni, bem como que o Ato Cancelatório n.º 01/2007, fundado no descumprimento dos incisos III, IV também da norma previdenciária, além de estar sob análise perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), portanto com sua exigibilidade suspensa, o CEAS para aquele período foi devidamente renovado pela Resolução CNAS n.º 11, de 2009, contradizendo totalmente as alegações da RFB;

8. Em que pese o mandado de segurança n.º 10.510 impetrado ao STJ ter sido denegado, os autos encontram-se aguardando julgamento de recurso ordinário em mandado de segurança, RMS n.º 27521 junto à Suprema Corte;

9. Que além do direito à imunidade, assiste ao ISCP o direito à isenção da Cofins, motivo pelo qual o despacho decisório lavrado deve ser reformado, já que referido tributo fora pago com base nas receitas decorrentes das mensalidades, as quais são, reconhecidamente, receitas de atividades próprias da instituição de educação;

10. Que a isenção da Cofins disposta no inciso X, do artigo 14, da MP nº 1.858 de 1999, não exige o cumprimento de nenhum requisito, bastando ser receita relativa à atividade própria de instituição de educação para estar abrangida por este benefício fiscal. O que deve ser levado em consideração é que todas as receitas obtidas pela entidade eram reinvestidas no cumprimento dos seus objetivos institucionais, sendo, portanto, evidente a caracterização das mesmas como receitas provenientes de sua atividade própria, logo, isentas ao recolhimento da Cofins.”

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, por unanimidade de votos, não acolheu as razões contidas na manifestação de inconformidade apresentada, mantendo a não homologação da compensação em litúgio, em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2002 CONCOMITÂNCIA.

A matéria já suscitada perante o Poder Judiciário não pode ser apreciada na via administrativa.

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de pedir restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do recolhimento indevido (Ato Declaratório SRF 96/99).

ISENÇÃO/IMUNIDADE. ART. 195, §7º DA CF/88.

A "isenção"/imunidade insculpida no artigo 195, §7º, da Constituição Federal alcança somente as entidades beneficentes de assistência social que atendam todas as exigências estabelecidas no art. 55 da lei nº 8.212/91.

CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROUNI.

O CEAS concedido pelo CNAS, com base na nova legislação (PROUNI), apenas possibilita novo pedido de isenção que, se concedida, terá os seus efeitos a partir da edição da Medida Provisória 213, de 10/09/2004, conforme dispõe o § 3º, do art. 11, da Lei 11.096/05.

ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO.

O Ato Declaratório de Isenção é concedido tendo em vista a análise de documentos relativos aos três anos anteriores à sua emissão, e, obviamente, na concessão da isenção, fica implícita uma condição imposta por lei à entidade beneficiada, qual seja: que a mesma cumpra, no período seguinte, os requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91. Tendo descumprido requisitos do art. 55 da lei nº 8.212/91 o Ato Declaratório de Isenção foi cancelado por Atos Cancelatórios de Isenção.

COFINS. ISENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.15835/ 2001. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

Somente as instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 são isentas da Cofins e exclusivamente com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. A receita da atividade própria de uma entidade, cuja finalidade social é a difusão do ensino, é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter

contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.”

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na manifestação de conformidade e requer o provimento de seu recurso, com a anulação da decisão *a quo* e o consequente deferimento do pedido de restituição da COFINS, de modo a homologar das compensações pela utilização dos referidos créditos.

A recorrente apresenta petição, datada de 22.06.2017, na qual junta aos autos cópias de acórdãos deste Conselho de outros julgados, que alega comprovar a sua condição de entidade imune de contribuições para a seguridade social (fls. 922/1119) e posterior juntada de despacho, de 28.06.2021, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, alusivo ao PAF nº 44023.000141/2007-14 (fls. 1131/1134) acompanhado de informação fiscal, de 22.03.2023 (fls. 1135/1136).

Retornam os autos após a sua conversão em diligência determinada pela Resolução, para que a repartição de origem anexasse a decisão final do processo 44023.000141/2007-14, e caso não tenha a decisão final, que se aguarde essa decisão para juntá-la aos autos e posteriormente encaminhar a esse Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

Conforme já analisado na Resolução CARF nº 3101-000.299, o recurso é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Alega a recorrente que no período referente aos pedidos de restituição de COFINS e de compensação, de janeiro de 1999 a julho de 2002, era imune às contribuições sociais, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Preliminar - decadência

Conforme relatado, a recorrente protocolizou, em 02.10.2007, petição onde requer valor complementar relativo aos DARFs de recolhimentos efetuados entre 30.04.2002 e 15.07.2002.

O acórdão de primeira instância concluiu que, quanto ao pedido administrativo de restituição complementar protocolizado em 02.10.2007 (fls. 121/123), houve decadência do direito da recorrente em pleitear a restituição dos pagamentos efetuados por meio dos DARFs (fls. 124/128) recolhidos entre 30.04.2002 e 15.07.2002.

Inconformada com a decisão *a quo*, a recorrente apresenta recurso, fundamentando seu pleito na denominada “tese dos dez anos de decadência”, também conhecida

por tese dos “cinco mais cinco”, alegando que somente aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.2005 aplicar-se-ia o prazo de 5 anos para a repetição do indébito e relativamente aos pagamentos anteriores o prazo aplicável seria de 10 anos.

Relativamente a essa matéria, destacam-se o pronunciamento do STF no julgamento do RE nº 566.621/RS, Relatora Ministra Ellen Gracie, bem como do STJ no julgamento do REsp nº 1.269.570/MG, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, com efeito repetitivo.

De acordo com esses julgamentos, para os pedidos protocolados antes da vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005, ou seja, antes de 09.06.2005, o prazo para o contribuinte pleitear restituição/compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, conforme o artigo 150, § 4º, do CTN, somado ao prazo de cinco anos, previsto no artigo 168, I, desse mesmo código. É a “Tese dos 5 + 5”.

E, se os pedidos fossem protocolizados após a data de 09.06.2005, o prazo seria de 5 anos, a contar da data do pagamento, de acordo com o preceituado no art. 168, I, do CTN, à luz da interpretação dada pelo artigo 3º da LC nº 118, de 2005.

O referido acórdão do Supremo Tribunal Federal restou assim ementado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a

vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.” (destaquei)

Cabe a reprodução da ementa do mencionado acórdão do STJ, prolatado após a decisão do STF:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

1. O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp nº 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, relativamente **aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento**; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.

2. No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n. 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova (9.6.2005).

3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN.

4. Superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (destaque no original)

O entendimento acima foi inclusive sumulado por este Tribunal Administrativo conforme a seguir:

Súmula CARE nº 91

“Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.”

O CAREF está vinculado às decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, nos termos do art. 99 do RICARF, de 2023.

Assim, conforme entendimento firmado pelo STF no RE nº 566.621-RS, bem como aquele esposado pelo STJ no REsp nº 1.269.570-MG, para os pedidos de restituição/compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação, formalizados antes da vigência da Lei Complementar (LC) nº 118, de 2005, ou seja, antes de 09.06.2005, o prazo para o contribuinte apresentar seu pleito é de cinco anos, conforme o artigo 150, §4º, do CTN, somado ao prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido. Tese dos 5 + 5.

Nesse sentido, após a data de 09.06.2005, observará o lapso temporal preceituado no art. 168, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) à luz da interpretação dada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005.

Dessa forma, efetuando a subsunção do caso concreto ao ordenamento jurídico vigente, na data em que foi formulado o pedido administrativo de restituição complementar, em 02.10.2007, já se encontrava decaído o direito da recorrente em pleitear a restituição dos pagamentos efetuados entre 30.04.2002 e 15.07.2002.

Neste contexto, não merece ser provido o recurso voluntário, mantendo-se a decisão *a quo*, que considerou encontrar-se decaído o direito da recorrente em pleitear a restituição dos pagamentos efetuados por meio dos DARFs (fls. 124/128), recolhidos entre 30.04.2002 e 15.07.2002, formulada em pedido administrativo de complementar, protocolizado em 02.10.2007 (fls. 121/123).

Mérito

Quanto ao mérito, o acórdão de primeira instância não reconheceu o direito creditório da recorrente, correspondente ao pagamento indevido de COFINS, referente ao período de apuração de 01.1999 a 02.2002, por considerar que: i) não cumpria os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, para o gozo da imunidade de contribuições sociais previsto no art. 195, §7º da CF; e ii) as receitas que tenham um cunho contraprestacional específico, tal como mensalidades para pagamento de cursos, não podem ser caracterizadas como receitas próprias de entidades sem fins lucrativos e, por isso, continuam sujeitas à tributação pela COFINS.

Assim, a matéria controversa, para que haja o reconhecimento do crédito tributário pleiteado pela recorrente, gravita em torno de duas discussões. A primeira, acerca do cumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade de contribuições sociais prevista no § 7º do art. 195 da CF. A segunda, se as mensalidades educacionais são abrangidas no conceito de receita própria das entidades de educação sem fins lucrativos para fins de isenção da COFINS.

1. Da imunidade tributária - art. 195, §7º da CF

A conversão do julgamento em diligência, determinada pela Resolução nº 3101-000.299, deu-se em virtude de ter-se considerado necessário averiguar o cumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade que se encontravam sendo discutidos em outro processo administrativo fiscal:

“Entretanto, um dos fundamentos da decisão administrativa ainda está pendente de decisão final. O Ato Cancelatório nº 02/2007 (fls.630 do eprocesso), objeto do processo 44023.000141/200714, emitido em virtude do descumprimento, pela interessada, dos requisitos previstos no inciso III e V, do Art. 55, da Lei 8.212/91, ainda está pendente de julgamento na 2ª Seção de Julgamento desse Conselho, encontrando-se na situação “Para Relatar” distribuído ao Conselheiro Igor Araújo Soares da 1ªTO/4ªCÂMARA. Como se trata de um dos fundamentos do despacho decisório, torna-se necessário aguardar a conclusão daquela lide para apreciarmos seus reflexos no presente processo.”

O Despacho de Devolução da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, nos autos do PAF nº 44023.000141/2007-14, proferido em 28.06.2021 (fls. 1131/1134), após apresentar a resumo da evolução legislativa, conclui que as razões que levaram a RFB a entender que a entidade não cumpre requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores deverão ser discutidas no âmbito dos autos de infração lavrados ou que vierem a ser lavrados, com o qual adoto como razões de decidir e passo a reproduzir:

“Importa ressaltar que a legislação que rege a matéria do presente processo passou por numerosas mudanças. Observe-se que o contencioso administrativo instaurado pela apresentação de recurso por parte da entidade ainda não foi finalizado.

Na sequência apresento um resumo da legislação que tratou a questão.

Por ocasião da emissão do ato cancelatório de isenção da entidade, estava vigente o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, o qual dispunha o seguinte:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV- não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998) (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998) (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998) (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)

Ocorre que, em 30/11/2009, foi publicada a Lei nº 12.101/2009, que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e estabeleceu o seguinte:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

(Grifou-se)

A Lei nº 12.101/2009 foi regulamentada pelo Decreto nº 7.237/2010, posteriormente revogado pelo Decreto nº 8.242/2014, que dispôs o seguinte:

Art. 47. O direito à isenção das contribuições sociais somente poderá ser exercido pela entidade a partir da data da publicação da concessão de sua

certificação no Diário Oficial da União, desde que atendidos cumulativamente os requisitos previstos na Lei nº12.101, de 2009, e neste Decreto.

Art. 48. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 46, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, com o relato dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Durante o período a que se refere o caput, a entidade não terá direito à isenção e o lançamento correspondente terá como termo inicial a data de ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contado de sua intimação.

§ 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto nº70.235, de 1972.

Art. 49. Os pedidos de reconhecimento de isenção formalizados até 30 de novembro de 2009 e não definitivamente julgados, em curso no âmbito do Ministério da Fazenda, serão analisados com base na legislação em vigor no momento do fato gerador que ensejou a isenção.

Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, será certificado o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido de isenção até a data de publicação da Lei nº12.101, de 2009.

Art. 50. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados a sua unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador. (Grifou-se)

Também a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 sofreu alterações, conforme se depreende dos trechos abaixo:

Art. 233. A partir de 30 de novembro de 2009, deixam de ser emitidos ato declaratório e ato cancelatório de isenção. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

§ 1º Os pedidos de reconhecimento de isenção pendentes de apreciação no âmbito da RFB serão analisados na fase e no órgão em que se encontram para verificação do cumprimento dos requisitos de isenção vigentes na data de ocorrência do fato gerador. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 2º A entidade será cientificada do inteiro teor da IF e terá o prazo de 15 (quinze) dias, a contar da data da ciência, para apresentação de defesa, com a produção de provas ou não, que deverá ser protocolizada na unidade da RFB da jurisdição do seu estabelecimento matriz.

(...)

Art. 234. O processo de cancelamento de isenção pendente de julgamento no âmbito da RFB, sem o correspondente Auto de Infração, será encaminhado à DRF competente para imediata constituição do crédito de acordo com o rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicando-se a legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador. (Redação dada

pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014) (Grifou-se)

De acordo com os dispositivos acima transcritos, depreende-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção, bem como de cancelar a isenção usufruída pelas entidades.

O direito ao benefício pode ser exercido pela entidade desde a data da publicação da concessão da certificação, que é fornecida pelo Ministério da área de atuação da entidade.

Compete à RFB, ao verificar o não cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto da isenção, lavrar o auto de infração das contribuições devidas, se for o caso, fundamentando as razões pelas quais concluiu que a entidade não cumpriria os requisitos no período, lembrando que tal procedimento deve ser efetuado inclusive para o período de vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991.

Desse modo, tem-se que, após a Lei nº 12.101/2009 e dos respectivos decretos regulamentadores, não cabe mais à RFB manifestar-se sobre a concessão ou cancelamento da isenção, inclusive relativamente a períodos anteriores à sua edição.

Em que pese o Ato Cancelatório de isenção ter sido proferido anteriormente à Lei nº 12.101/2009, o processo ainda não teve o trânsito em julgado administrativo e, atualmente, não há mais competência para tal análise, por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

De fato, com a nova legislação e tendo em vista o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, considero que tampouco o CARF tem competência para julgar o recurso apresentado pela entidade, eis que as razões que levaram a RFB a concluir que a entidade não cumpre requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores deverão ser discutidas no âmbito dos autos de infração lavrados, conforme determina a legislação atual.

Diante do exposto, considero que há perda de objeto do Recurso Voluntário apresentado, razão pela qual, entendo que os autos devem retornar à origem, onde poderão, se for o caso, ser lavrados os autos de infração correspondentes aos períodos em que se considerou que a entidade deixou de cumprir os requisitos para o gozo de isenção.”

Em 18.04.2023 o PAF nº 44023.000141/2007-14 foi definitivamente arquivado, conforme tela do COMPROT¹:

¹ <https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta-dados.html>

Consulta de Processo

Dados Básicos

Movimentos

Posicionamentos

Dados do Processo

Número: **44023.000141/2007-14**
Data de Protocolo: **05/06/2007**
Documento de Origem: **INFFISCAL**
Procedência: **DRP SP OESTE**
Assunto: **ISENCAO - ASSUNTOS PREVIDENCIARIOS**
Nome do Interessado: **ISCP SOCIEDADE EDUCACIONAL S/A**
CNPJ: **62.596.408/0001-25**
Tipo: **Digital**
Sistemas: Profisc: **Não** e-Processo: **Sim** SIEF: **Não controlado SIEF**

Localização Atual

Órgão de Origem: **DEL REC FED FISCALIZACAO-SPO-SP**
Órgão: **ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF**
Movimentado em: **18/04/2023**
Sequência: **0023**
RM: **99990**
Situação: **ARQUIVADO**
UF: **DF**

O art. 50 do Decreto nº 8.242, de 2014, dispunha o seguinte:

Art. 50. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados a sua unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A Lei nº 12.101, de 2009, dispunha em seu art. 32:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

Portanto, da mesma forma em que concluiu o Despacho de Devolução da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção nos autos do PAF nº 44023.000141/2007-14, proferido em 28.06.2021 (fls. 1131/1134), com a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 12.101, de 2009, e o disciplinamento contido no seu art. 32, e ainda, de acordo com o art. 50 do Decreto nº 8.242, de 2014, as razões que pudessem levar à RFB a considerar que a recorrente não cumpriria requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores somente poderiam ser discutidas no âmbito dos autos de infração lavrados, ou se fosse o caso, naqueles que viessem a ser lavrados correspondentes aos períodos em que se considerou que a entidade deixou de cumprir os requisitos para o gozo da imunidade, de acordo com a legislação de regência.

A recorrente relaciona em sua petição e junta aos autos os acórdãos proferidos nos processos administrativos fiscais nº 36624.000814/2007-39 (Acórdão nº 2401-003.876), nº

36624.000813/2007-94 (Acórdão nº 2401-003.875), nº 36624.000804/2007-01 (Acórdão nº 2401-003.866), nº 36624.000805/2007-48 (Acórdão nº 2401-003.867), nº 36624.000815/2007-83 (Acórdão nº 2401-003.877), nº 36624.000816/2007-28 (Acórdão nº 2401-003.878), nº 36624.000807/2007-37 (Acórdão nº 2401-003.869), nº 36624.000806/2007-92 (Acórdão nº 2401-003.868), nº 36624.000802/2007-12 (Acórdão nº 2401-003.864), nº 36624.000803/2007-59 (Acórdão nº 2401-003.865), nº 36624.000810/2007-51 (Acórdão nº 2401-003.871) e nº 36624.000809/2007-26 (Acórdão nº 2401-003.870) (fls. 922/1119).

Nesses processos administrativos, o CARF apreciou se teria havido descumprimento de requisitos para o gozo da imunidade tributária de contribuições sociais prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal para períodos que abrangem os aqui apreciados no pedido de restituição e correspondentes compensações, qual seja, de janeiro de 1999 a julho de 2002; e levando em conta a evolução legislativa, concluiu-se por dar provimento aos respectivos recursos voluntários, posto que não evidenciado o descumprimento de qualquer requisito para o gozo da imunidade de contribuições sociais pela recorrente, e, inclusive, reconhecendo a comprovação de ser a recorrente possuidora do Certificado de Entidade de Assistência Social, conforme se depreende da ementa do aresto a seguir, cujo entendimento se repete nos demais acórdãos proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2005

ISENÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DECADÊNCIA. SÚMULA 08/STF. PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS. O prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias é de 05 (cinco) anos. Em havendo recolhimentos parciais, estes considerados como os pagamentos de valores de contribuições parte dos segurados, bem como indicação da apropriação de guias de pagamento no TEAF, há que ser aplicado, in casu, o disposto no art. 150, §4º do CTN.

ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DO ART. 55, II, DA LEI 8.212/91. ENTIDADE QUE NÃO POSSUÍA O CEAS. ADESÃO AO PROUNI. LEI 11.096/05. RENOVAÇÃO ANTERIOR AO LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA. Tendo em vista que a recorrente comprovou ser possuidora do Certificado de Entidade de Assistência Social, uma vez que o documento que antes não possuía veio a ser renovado pelo CNAS em decorrência de sua adesão ao PROUNI (Lei 11.096/05) para o período objeto da autuação, outra não pode ser a conclusão, senão pela improcedência do lançamento.

MEDIDA PROVISÓRIA 446/08. DEFERIMENTO DOS PEDIDOS DE RENOVAÇÃO DO CEAS PENDENTES DE JULGAMENTO. VALIDADE DO ATO. ART. 62 DA CF/88. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 32. O art. 39 da MP 446/08 determinou a renovação automática de todos os pedidos de renovação de certificados de entidade de assistência social, que à época, estavam pendentes de julgamento junto ao CNAS. Tendo em vista o disposto no art. 62 da Constituição Federal, os atos realizados sob a égide de referido diploma legal devem ser considerados como válidos.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.”

(Acórdão nº 2401-003.865, Processo nº 36624.000803/2007-59, sessão de 10.02.2015, Conselheiro Igor Araújo Soares)

Portanto, há de se concluir que no julgamento dos autos de infração de contribuições previdenciárias os recursos voluntários foram providos em virtude de ter havido o reconhecimento de que, para o mesmo período abrangido pelo pedido de restituição de COFINS

e respectivas compensações, a recorrente encontrava-se no gozo da imunidade de contribuições sociais, prevista no § 7º do art. 195 da CF, que abrange também a COFINS.

Para comprovar o trânsito em julgado administrativo com o arquivamento definitivo dos processos administrativos fiscais, a recorrente juntou aos autos a tela de consulta do COMPROT (fls. 938/949); e a baixa definitiva dos créditos tributários, o extrato do devedor CCREEXT da PGFN (fls. 950/955).

Além disso, anteriormente, o antigo Segundo Conselho de Contribuintes já havia reconhecido que a recorrente é detentora da imunidade da COFINS, que é abrangida pela imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, por atender os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme Acórdão nº 203-10.270 proferido nos autos do PAF nº 10880.046096/96-54, em 07/07/2005 (fls. 703/707):

“COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE.

A imunidade veiculada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal compreende a Cofins incidente sobre receitas de entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Recurso provido”

(Acórdão nº 203-10270, Processo nº 10880.046096/96-54, sessão de 07.07.2005, Conselheira Sílvia de Brito Oliveira)

Ressalto que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) é um certificado concedido pelo Governo Federal às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde. Assim, tem direito ao CEBAS as pessoas jurídicas de direito privado, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social e que prestem serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação e que atendam às regras previstas em lei.

Nesse diapasão, o certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, tem efeito *ex tunc*, por se tratar de ato declaratório. Ou seja, as entidades beneficentes possuem direito à imunidade desde quando preencheram os requisitos previstos na legislação de regência e não desde a data em que foi conferido o CEBAS, em face da sua natureza declaratória (e não constitutiva).

Esse entendimento foi sumulado no STJ, nos termos do teor da Súmula nº 612/STJ que assim dispõe: “*O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade*”. (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09.05.2018, DJe 14.05.2018).

Importante destacar trecho do julgamento da ADI nº 4.480 que, ao citar a Súmula 612 do STJ, o Ministro Gilmar Mendes destaca que o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus

efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade:

“Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

[...] Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos.”

A retroatividade do certificado, conforme disposta na Súmula nº 612/STJ e corroborada pelo STF nas razões de decidir da ADI nº 4.480, traz o ônus para a autoridade administrativa da comprovação de que a entidade não cumpria os requisitos para a fruição da imunidade, o que não ocorreu no presente caso.

Ainda que a recorrente não fosse possuidora do Certificado de Entidade de Assistência Social, que é a exigência contida no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ou ainda, que se evidenciasse o descumprimento dos demais requisitos do art. 55 da referida lei ordinária, é se de considerar que o STF, em sede de repercussão geral, quando ao final da apreciação do RE nº 566.622/RS formulou definitivamente a tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “*A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas*”.

Reproduzo o entendimento da Câmara Superior acerca da aplicabilidade da tese firmada pelo STF em sede de repercussão geral no julgamento do RE 566.622/RS:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO CEBAS. Quanto à discussão acerca da legitimidade da exigência do CEBAS para as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, é se de considerar que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 566.622/RS, firmou entendimento de que somente a Lei Complementar seria forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF/88, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. Explicitou que tais contrapartidas para a emissão do CEBAS devem-se dar por Lei Complementar, e não através de Lei Ordinária - Lei 8.212/91 e Lei 12.101/09.

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN. O que, por conseguinte, devem ser considerados “como” concedidos o CEBAS de que trata o art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91, ainda que não tenham sido de fato emitidos para tais entidades, para todas as entidades que observam os requisitos dispostos em Lei Complementar - CTN.”

(Acórdão nº 9303-010.974, Processo nº 13808.000813/2002-26, sessão de 11.11.2020, Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

EMBARGOS. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO DA COFINS. INEXIGIBILIDADE DO CEBAS.

Obscureza endógena conferida no final da ementa consignada e voto condutor gera a necessidade de saneamento como consequência lógica ou necessária para a supressão do equívoco.

Clarifica-se, assim, que, considerando que as Leis Ordinárias - 8.212/91 e 12.101/09 não trazem somente normas procedimentais para a emissão do CEBAS, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social e de educação, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN, independentemente da inexistência ou existência do certificado (RE 566.622/RS e ADI 4.480).”

(Acórdão nº 9303-012.986, Processo nº 13808.000813/2002-26, sessão de 15.03.2022, Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

Diante do exposto, há de se concluir que a recorrente, para o período de 01.1999 a 02.2002, era detentora da imunidade veiculada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que compreende a COFINS.

2. Da isenção das entidades de educação sem fins lucrativos – receitas próprias

Alega a recorrente que mesmo que não fosse reconhecida a sua imunidade, prevista no § 7º do art. 195 da CF, ainda assim faria jus à isenção concedida pelo art. 14, inciso X da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, devidamente reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, tendo em vista se tratar de receitas das atividades próprias (mensalidades escolares).

É incontroverso que, à época, a recorrente era uma entidade de educação sem fins lucrativos. Do Estatuto Social extrai-se os seguintes trechos (fls. 70/87):

“Art. 1º - ISCP -INSTITUTO SUPERIOR DE COMUNICAÇÃO PUBLICITÁRIA é uma entidade, jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, com sede e foro nesta

Capital do Estado de São Paulo, na rua Casa do Ator, nº 90, Vila Olímpia, devidamente registrada no 3º Ofício de Registro de Títulos e Documentos da Comarca do Estado de São Paulo, sob nº 18.182, do Livro "A", número 8, em data de 02 de Agosto de 1.969.

Art. 2º - O INSTITUTO SUPERIOR DE COMUNICAÇÃO PUBLICITÁRIA tem por finalidade, nos termos inscritos nestes Estatutos

- a) criar e manter estabelecimentos de ensino em todos os níveis, elevando o grau cultural e educacional em todo o território nacional;
- b) adotar providências em sua área de atuação objetivando tornar o ensino de todos os níveis mais ajustados aos interesses e possibilidades dos alunos e estudantes em geral, bem como aos da comunidade, esclarecendo-a quanto as vantagens da boas rendas da boa educação e cultura.
- c) promover a assistência e o bem-estar social, principalmente no âmbito de sua atuação específica (EDUCAÇÃO) em todo o estado de São Paulo, com ênfase à comunidade carente na região onde é sediado, isolado ou em parceria com entidades estatais, de qualquer nível de Governo.”

Porém, o acórdão *a quo*, pautando-se no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, considerou que as mensalidades educacionais não são abrangidas no conceito de receita própria das entidades de educação sem fins lucrativos, para fruição da isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 1858-6, de 1999 – atualmente MP nº 2.158-35, de 2001):

“65. A propósito do que sejam "*receitas das atividades próprias*", a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, assim esclarece:

“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**.*

*§ 2- 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.**” (negritei)*

66. Note-se que essa instrução normativa, editada em novembro de 2002, em relação aos dispositivos transcritos, apenas consolidou as normas vigentes, não decorrendo de modificação nem legislativa e nem interpretativa.

67. Assim, conclui-se serem receitas de atividades próprias das instituições a que se refere os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, isentas da COFINS nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória nº 1858-6, de 1999, (atualmente Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), 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.

68. Por outro lado, sujeitam-se à incidência da contribuição, 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, hipóteses em que não é obedecido o critério antes enunciado.

69. Portanto, as receitas que tenham um cunho contraprestacional específico, tal como mensalidades para pagamento de cursos, não podem ser caracterizadas como receitas próprias de entidades sem fins lucrativos e, por isso, continuam sujeitas à tributação pela COFINS.” (destaques no original)

Entendo que esta matéria já está devidamente superada pela aplicação da Súmula CARF nº 107, abaixo transcrita:

“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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Ademais, o STJ reconheceu a ilicitude do § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, no julgamento do REsp 1.353.111/RS (Tema repetitivo nº 624), firmando a seguinte tese jurídica: *“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”*.

O acórdão restou assim ementado:

“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 n.º 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: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 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 n. 9.532, de 1997".

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."

(REsp n. 1.353.111/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 23/9/2015, DJe de 18.12.2015.)

Portanto, as mensalidades educacionais são abrangidas no conceito de receita própria das entidades de educação sem fins lucrativos para fins de isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da MP nº 1858-6, de 1999, (atual MP nº 2.158-35, de 2001).

Entretanto, há de se considerar que somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 são isentas de COFINS as receitas previstas no citado artigo.

Nesse sentido, entendo que, mesmo que não fosse reconhecida a imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, ainda assim a recorrente, para o período compreendido entre 02.1999 e 02.2002, faria jus à isenção concedida pelo art. 14, X, da MP nº 1.858, de 1999,

reeditada pela MP nº 2.158-35, de 2001, tendo em vista que as mensalidades escolares são receitas das atividades próprias.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para declarar a decadência do direito da recorrente em pleitear a restituição, dos pagamentos efetuados entre 30.04.2002 e 15.07.2002, formulada em pedido administrativo de complementar protocolizado em 02.10.2007, e, no mérito, dar provimento ao recurso, para reconhecer o direito creditório constante do pedido de restituição para utilização em compensação.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe