



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

Processo n° 13811.000664/00-12
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3401-003.417 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria COFINS - RECEITA DE ATIVIDADE PRÓPRIA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado FACULDADES METROPOLITANAS UNIDAS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2000

Ementa:

EMBARGOS. CONTRADIÇÃO ENTRE A DECISÃO E OS FUNDAMENTOS. DETECÇÃO DE MATÉRIA NÃO APRECIADA PELO COLEGIADO, NEM PELA INSTÂNCIA DE PISO. NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ.

Detectada, em sede de embargos de declaração, contradição entre os fundamentos adotados no voto condutor e a decisão do colegiado, que não permitem, de forma conclusiva e coerente, saber o resultado do julgamento, e detectado que a DRJ não se manifestou sobre todas as razões de indeferimento do direito de crédito, repetindo-se a ausência de análise na segunda instância, necessário se faz novo julgamento, por parte da DRJ, tratando integralmente da matéria contenciosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração apresentados, com efeitos infringentes, devendo ser o resultado do julgamento pela anulação a partir da decisão de piso, inclusive, em virtude de não ter a DRJ se manifestado integralmente sobre as razões de indeferimento do direito de crédito, repetindo-se a ausência de análise na decisão de segunda instância, a respeito da qual não foi possível apurar, de forma conclusiva e coerente o resultado, tendo em vista o teor do voto condutor, dos precedentes que invoca, da ementa e do resultado do julgamento, irremediavelmente contraditórios.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração (fls. 488 a 492)¹ opostos pela Fazenda Nacional, em relação ao Acórdão nº 3401-00.338, de 19/10/2009, assim ementado:

COFINS. ISENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001, ART. 14, X. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. 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 mister contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

Alega a embargante, basicamente, que houve **contradição** entre a decisão e seus fundamentos, pois, ao dar provimento ao recurso voluntário, a posição é fundamentada na decisão tomada no Acórdão nº 202-19.348, mas tal acórdão concluiu de forma diversa, no sentido de que matrículas e mensalidades escolares integram a base de cálculo da COFINS.

Tendo havido sorteio do processo a mim em 23/06/2016, e, diante do despacho de admissibilidade de fls. 541 a 544, de 02/02/2017, no qual os embargos foram admitidos, em virtude da detecção de contradição entre a decisão e seus fundamentos, o processo retornou à minha caixa de entrada em 03/02/2017.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

¹ Todos os números de folhas indicados neste despacho são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Tendo os pressupostos para admissibilidade dos embargos já sido avaliados no despacho de fls. 541 a 544, passa-se diretamente à análise da contradição evidenciada.

O voto condutor do acórdão embargado, majoritariamente acolhido pela turma para dar provimento parcial ao recurso voluntário, pelo caráter sintético, merece aqui integral reprodução, seguido do resultado do julgamento:

Voto

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso voluntário preenche os pressupostos de cabimento, daí dele conhecer.

Como relatado, a recorrente se insurge contra parte do acórdão recorrido, pois que o mesmo não reconhece o direito à restituição/compensação reclamada quanto às receitas "que o contribuinte colima afastar da incidência da COFINS derivam de taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins (fl. 76)" (fl. 205).

Com o devido respeito, ousou divergir deste entendimento, e assim o faço com fundamento em jurisprudência do então Segundo Conselho de Contribuintes, vazada nos termos de que "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." (Acórdão 202-19348, Conselheira relatora Maria Tereza Martinez Lopez).

Outro não é, aliás, o entendimento deste Colegiado, conforme posicionamento da lavra do Ilustre Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva, sustentado por ocasião do julgamento do Processo nº 13811.000666/00-48.

Forte nestas razões, voto pelo provimento do apelo interposto.

É como voto.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: I) negou-se diligência. Vencido o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis; e II) quanto ao mérito, deu-se provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis e Odassi Guerzoni Filho. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis apresentará declaração de voto.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA – Vice-Presidente no exercício da Presidência e Relator

EDITADO EM 04/01/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo-Rosenburg Filho.

A embargante, para facilitar a evidenciação de dissonância entre o precedente invocado e o entendimento do relator que o invoca, colaciona o Acórdão nº 202-19348, de outra turma de julgamento, às fls. 494 a 536. Da simples leitura do resultado de tal julgamento, já se percebe que o entendimento que prevaleceu no mencionado precedente foi no sentido de que as mensalidades escolares e taxas de matrícula deveriam ser incluídas na base de cálculo da contribuição, vencida, entre outros, a Conselheira Maria Tereza Martínez López (relatora):

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso: I) por maioria de votos para reconhecer extinto pela decadência o crédito tributário devido pelos fatos geradores ocorridos até 31/12/1999; II) por unanimidade de votos, em dar provimento para excluir as receitas financeiras da base de cálculo da contribuição; III) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de mensalidades escolares, de matrículas e de aluguel da base de cálculo da contribuição. Vencidos os conselheiros Maria Tereza Martínez López (Relatora), Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar e Antônio Lisboa Cardoso, este também quanto à decadência. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.

O relator do acórdão embargado, assim, parece ter invocado como precedente e fundamento o teor de um voto vencido, da Conselheira Maria Tereza Martínez López, e não o resultado do julgamento, em sentido contrário, que teve como redator designado o Conselheiro Antonio Zomer. E digo parece, porque nem no voto vencido da Conselheira Maria Tereza Martínez López encontrei a oração por ele transcrita entre aspas ("*A receita da atividade...*").

Apresenta o voto condutor, ainda, em endosso ao posicionamento externado, o julgamento efetuado em relação ao processo administrativo nº 13811.000666/00-48, no qual afirma ter sido sustentado "*posicionamento da lavra do Ilustre Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva*". Em tal processo, efetivamente concluiu o colegiado, no Acórdão nº 3402-01.226, de 02/06/2011, de forma unânime, que: "*A isenção prevista no art. 14, inc. X, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas decorrentes das atividades próprias da instituição sem fins lucrativos ainda que seu recebimento decorra da contraprestação de serviços pela instituição*", em que pese o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva sequer ter participado do julgamento, ou sequer ter sido citado no voto da relatora, Conselheira Silvia de Brito Oliveira, acompanhado pelos Conselheiros Júlio César Alves Ramos, João Carlos Cassuli Junior, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Gustavo Leão e Nayra Bastos Manatta. Na verdade, em consulta ao sítio eletrônico do CARF, percebe-se que o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva atuou como relator em etapa anterior do processo, convertendo o julgamento em diligência, em resolução não disponível no mesmo sítio.

Parece, assim, ter havido confusão total (de conteúdo e de relatoria) nos precedentes conflitantes colacionados pelo voto condutor como únicos fundamentos para sinteticamente afastar a decisão da DRJ.

Há, assim, clara divergência entre os fundamentos adotados para decidir e a decisão tomada pelo colegiado. Ademais, há ainda contradição igualmente gritante, a obstaculizar a boa execução do julgado pelo CARF por parte da unidade local da RFB, aqui mencionado sob o manto da verdade material: percebe-se que a conclusão do colegiado foi pelo "provimento parcial", nos termos do voto. Ocorre que o voto, ao final, decide simplesmente pelo "provimento ao apelo interposto".

Diante da nitidez de mais essa dissonância em um julgado no qual, como exposto, predominou a citação incorreta, culminando em decisão monocrática que discorda daquela à qual chegou o colegiado (afinal de contas, "provimento parcial nos termos do voto" não permite, logicamente, que o voto seja "pelo provimento" integral do recurso). Até consideraríamos plausível e aparente tal incompatibilidade lógica se a empresa deixasse de apresentar recurso voluntário em relação a parte das rubricas mantidas pela DRJ, esclarecendo a questão o voto condutor. Mas não é o que ocorre no presente processo.

Existe, assim, inegavelmente, a contradição apontada, entre a decisão e seus fundamentos, devendo sobre ela se manifestar o colegiado, como se reconheceu no exame de admissibilidade.

Lendo e relendo o voto condutor, concluo que o posicionamento externado pelo relator (e vice-presidente de turma no exercício da presidência, provavelmente porque o presidente, Gilson Macedo Rosenburg Filho atuou no julgamento de piso), e acordado, por maioria, pela turma (três dos cinco conselheiros que votaram, pois não houve substituição do fazendário impedido), vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Odassi Guerzoni Filho, foi no sentido de que não é devida COFINS sobre receitas decorrentes de “taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins”.

E a explicação para o provimento parcial derivaria do excerto inicial do voto condutor, aqui já transcrito:

“Como relatado, a recorrente se insurge contra parte do acórdão recorrido, pois que o mesmo não reconhece o direito a restituição/compensação reclamada quanto às receitas “que o contribuinte colima afastar da incidência da COFINS derivam de taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins (fl. 76)” (fl. 205)

Com o devido respeito, ousou divergir deste entendimento, e assim o faço com fundamento em (...)” (grifo nosso)

Provavelmente, pelo fato de o recurso voluntário apenas se manifestar quanto a parte da decisão recorrida, deduziu o relator, na folha de rosto de seu voto, e no registro em ata, que o provimento integral a tal parte seria um “provimento parcial”. O entendimento, a nosso ver é, mais uma vez, equivocado, mas não estamos, aqui, neste momento, a reapreciar o mérito do contencioso, limitando-se nosso labor a verificar a consequência das contradições apontadas em relação ao resultado do julgamento, em sede de embargos acolhidos, pois já reconhecida aqui a existência de contradição. Estamos, em outras palavras, a verificar se os embargos devem ser acolhidos com efeitos infringentes.

O fato de o relator ter interpretado que o provimento que deu era parcial, a nosso ver, em nada afeta o resultado do julgamento, pois a extensão do provimento restou bem delimitada, a receitas de “taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins”.

A menção a voto vencido também em nada macula o resultado, pois é ao entendimento nele externado que remete o relator (e o entendimento externado no voto vencido é compatível com o resultado do julgamento). Até confesso que, na qualidade de julgador, espero que meus colegas, quando remeterem a um voto vencido como fundamento de seus posicionamentos, o façam de forma transparente, indicando tal circunstância. Mas, no caso em análise, reconheço que qualquer membro do colegiado, durante o julgamento, poderia ter verificado o teor do voto citado. E a única consequência seria a inclusão, após a menção ao voto da Conselheira Maria Tereza Martínez López, de que seria um voto vencido.

E tal consequência seria, *a priori*, minimizada pelo segundo precedente colacionado, no qual efetivamente a turma (ainda que sem a presença do referenciado Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva) decidiu, por voto de qualidade, que a isenção abrangeria “receitas decorrentes das atividades próprias da instituição sem fins lucrativos ainda que seu recebimento decorra da contraprestação de serviços pela instituição”.

Contudo, este segundo precedente citado só aprofunda as contradições, pois segue caminho diametralmente oposto ao externado na ementa do acórdão embargado, que afirma serem isentas as receitas decorrentes de atividades próprias, compostas por “doações, contribuições, mensalidades (...) **sem mister contraprestacional direto** (...)” (grifo nosso). Aliás, contraria também o excerto citado entre aspas no primeiro precedente.

Salta aos olhos, assim, outra contradição, provavelmente resultante de um quarto equívoco do relator: a ementa do julgamento, no acórdão embargado, não é condizente nem com o resultado nem com o excerto entre aspas do primeiro precedente, nem com o segundo precedente colacionado. Mais parece tal ementa concordar com o entendimento externado na DRJ (ao qual o relator afirma se opor).

Compare-se a ementa do acórdão da DRJ (que revela entendimento a respeito do qual expressamente divergiu o relator) com a ementa do julgamento por ele relatado:

Acórdão – DRJ	Acórdão embargado
<p>(...) são isentas da (...) COFINS as receitas das instituições de caráter cultural (...), <u>relativas a suas atividades próprias, assim entendidas</u> suas receitas típicas, como as <u>contribuições, doações, subvenções, anuidades, ou mensalidades recebidas de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional.</u> (...) (grifo nosso)</p>	<p>COFINS. ISENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001, ART. 14, X. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. A <u>receita da atividade própria</u> de uma entidade, cuja finalidade social é a difusão do ensino, <u>é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem mister contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades</u> sem fins lucrativos. (grifo nosso)</p>

Alguém que lesse apenas as ementas dos julgados jamais imaginaria que reflete o segundo a reversão do resultado do primeiro. Mas parece ser isso que pretendeu o relator, no presente processo, em uma sucessão de equívocos.

Digo parece, porque já não tenho, após o exposto, a segurança a respeito do que efetivamente ocorreu no julgamento. Como nenhum dos conselheiros que atuou em tal julgamento se encontra, hoje, no colegiado, recorro à declaração ao voto do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, vencido no julgamento do acórdão embargado, na tentativa de discernir as discussões travadas pela turma. Por ser sintética, mas precisa, a declaração de voto, transcrevo-a a seguir:

Declaração de Voto

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Declaro as razões pelas quais votei por realização de diligência e, vencido nesse intento, por negar provimento ao recurso voluntário.

Para mim a lide não deveria ser decidida tão-somente com base na dicotomia receitas próprias *versus* receitas impróprias da entidade. Para que as receitas relativas a matrículas, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins não sejam tributadas pela Cofins, carece definir, antes, se a Recorrente é imune ou isenta. E como a imunidade ou isenção da Contribuição em debate é subordinada a requisitos estabelecidos em lei – sejam os do art. 55 da Lei nº 8.212/91, como interpreto, sejam os do art. 14 do CTN, como interpretam outros -, propus a diligência visando exatamente averiguar o atendimento (ou não) a tais requisitos.

Vencido quanto à diligência, neguei provimento por não restar comprovado tenham sido atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Destaco, por oportuno, que neste Colegiado o debate em torno da imunidade ou isenção aplicável a entidades da espécie da Recorrente tem considerado, além do tipo de receitas auferidas (se próprias ou impróprias, não-contraprestacionais ou contraprestacionais), os requisitos dos dispositivos acima citados, sendo que noutros julgados se decidiu por diligência, tal como proposto neste. Refiro-me, dentre outros, aos Recursos nº 148.321 e 142.339, ambos analisados na sessão de 18/09/2009, com resoluções unânimes determinando a realização de diligências objetivando saber se a entidade atende aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Percebe-se, pela declaração de voto, que a turma vinha unanimemente decidindo, em casos congêneres, na sua composição completa, um dia antes do julgamento do caso em análise, que deveria ser verificado se a entidade atende os requisitos para fruição do benefício, antes de se discutir a dicotomia “*receitas próprias versus impróprias*” da entidade. Tal discussão, porém, é inexistente no voto condutor, que ignorou a matéria.

Devo, assim, para esclarecer o ocorrido, retomar o contencioso, de ofício, desde o início, com o **pedido de restituição** de COFINS (de 28/03/2000, fl. 5, com esclarecimentos às fls. 7 a 9, e demonstrativo de cálculo à fl. 11), no valor de R\$ 2.294.702,79, fundado na “*isenção determinada pela Medida Provisória nº 1.858-6/99, art. 14 caput e inciso X, combinado com o art. 13, inciso III*”, relativo ao período de fevereiro de 1999 a janeiro de 2000, sendo o pedido cumulado com declarações de compensação.

O pedido foi indeferido com base no **Despacho Decisório** de fls. 237 a 253, tendo a fiscalização informado que a empresa, depois de intimada: (a) não comprovou o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997; (b) esclareceu a que os pagamentos/DARF apresentados na solicitação se referiam a receitas de “*taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins, relacionados às atividades de ensino*”; e (c) reconheceu ser devida a COFINS em relação a receitas provenientes de aplicação financeira, locações e outras receitas não concernentes, diretamente, a atividades de ensino. O indeferimento, assim, deve-se à ausência de comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, e ao entendimento de que não seriam imunes as receitas decorrentes de “*taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins, por constituírem-se em, receitas com caráter contraprestacional, e os alugueis, rendimentos de aplicações financeiras e prestação de serviços, por não serem relativas às atividades próprias*”. Além disso, identificou a unidade local que os pedidos deveriam ser ratificados, pois não foram assinados pelo representante legal da entidade, conforme previsão estatutária.

Cientificada do despacho decisório em 29/05/2006 (AR à fl. 256), a empresa apresentou **manifestação de inconformidade** em 23/06/2006 (fls. 257 a 299), na qual alegou, em síntese, que: (a) ocorreu homologação tácita das compensações, devendo ser contado o prazo de homologação desde a data do pedido de restituição; (b) os pedidos foram assinados pelo Diretor Superintendente, na qualidade de responsável perante a Secretaria da Receita Federal, e com autorização da diretoria executiva da instituição, e, para afastar controvérsias quanto à legitimidade do postulante, foram convalidados pelo Diretor-Presidente; (c) a intimação para comprovar o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 foi plenamente atendida (havendo reconhecimento de tal cumprimento, por parte da fiscalização, em outras ocasiões), assim, como a referente ao detalhamento das receitas abrangidas pelo pedido, que são todas imunes, pois relacionadas às atividades próprias da instituição, e relacionadas às suas finalidades essenciais.

Em 12/03/2007, houve o **juízo administrativo de primeira instância** (fls. 397 a 417), no qual se decidiu, “*por unanimidade de votos, atender em parte à manifestação de inconformidade apresentada, mantendo a decisão da Autoridade a quo quanto ao indeferimento do Pedido de Restituição e declarar tacitamente homologadas as compensações originariamente pleiteadas*”. Na decisão, a DRJ concluiu que várias das compensações já teriam homologação tácita, e que os valores correspondentes às compensações homologadas deveriam ser deduzidos, em eventual deferimento em grau de recurso do pedido de restituição e que trata o processo (fl. 409):

32. Assim, com relação às declarações de compensação de fls. 34 (protocolado em 31/03/2000), 35 (protocolado em 31/03/2000), 39 (protocolado em 12/04/2000), 40 (protocolado em 26/04/2000), 41 (protocolado em 10/05/2000), 42 (protocolado em 24/05/2000), 43 (protocolado em 07/06/2000), 44 (protocolado em 14/06/2000), 45 (protocolado em 05/07/2000), 46 (protocolado em 12/07/2000), 47 (protocolado em 09/08/2000), 48 (protocolado em 09/08/2000), 49 (protocolado em 13/09/2000), 50 (protocolado em 13/09/2000), 51 (protocolado em 13/09/2000), 52 (protocolado em 25/09/2000), 53 (protocolado em 11/10/2000), 54 (protocolado em 17/11/2000), 55 (protocolado em 17/11/2000), 56 (protocolado em 13/12/2000), 57 (protocolado em 13/12/2000), 58 (protocolado em 10/01/2001) e 59 (protocolado em 10/01/2001), ocorreu a homologação tácita das compensações pleiteadas pela contribuinte, com a extinção do crédito tributário correspondente, nas datas 01/04/2005, 01/04/2005, 13/04/2005, 27/04/2005, 11/05/2005, 25/05/2005, 08/06/2005, 15/06/2005, 06/07/2005, 13/07/2005, 10/08/2005, 10/08/2005, 14/09/2005, 14/09/2005, 14/09/2005, 26/09/2005, 12/10/2005, 18/11/2005, 18/11/2005, 14/12/2005, 14/12/2005, 11/01/2006 e 11/01/2006, respectivamente.

33. Observe-se que o valor correspondente às compensações homologadas tacitamente neste acórdão deverá ser considerado, deduzindo-o do total, em eventual deferimento em grau de recurso do pedido de restituição de que trata este processo.

Após analisar as compensações, com deferimento parcial, a DRJ manifestou-se sobre o pedido de ressarcimento, comungando do entendimento externado no despacho decisório, no que se refere às atividades abrangidas pela isenção (fl. 413):

38. A Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, tendo em vista a ampliação da hipótese de incidência da Cofins, cuidou de isentar apenas as receitas vinculadas às atividades próprias de tais instituições, ou seja, aquelas decorrentes do exercício exclusivo das atividades fins, assim reconhecidas como receitas típicas, tais como as contribuições, doações, subvenções e anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. O benefício em questão não se aplica a receitas auferidas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos, notadamente as de caráter contraprestacional, com finalidade comercial ou financeira como a venda de mercadorias e prestação de serviços, ainda que efetuadas exclusivamente a seus associados e sem a finalidade de obtenção de lucro.

44. Sob essa ótica, portanto, são receitas de atividades próprias das associações civis sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/1997, isentas da Cofins nos termos do art. 14, inciso X, c/c art. 13, IV, da MP 1858-6/1999 e reedições, apenas suas receitas típicas, como as decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades recebidas de associados e/ou mantenedores, destinadas a seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos, **mas sem caráter contraprestacional**. Por conseguinte, sob a mesma ótica, não se consideram próprias, ou típicas, das mesmas entidades beneficiadas suas receitas provenientes da prestação de serviços e/ou venda bens, cujo caráter é eminentemente contraprestacional, nas quais atuam como qualquer agente econômico, bem como suas receitas financeiras, as quais constituem seu faturamento, tributável por força dos arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. ...

46. Analisando os autos, constata-se que as receitas que o contribuinte colima afastar da incidência da COFINS derivam de taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concurso vestibulares e afins (fl. 76). É irrefutável que tais receitas possuem caráter contraprestacional, o que impede de serem excluídas da base de cálculo desta exação, conforme disposto na MP nº 1.858-6, de 1999 (atualmente MP nº 2.037-22, de 26.9.2000).

Ciente do teor da decisão da DRJ em 16/04/2007 (AR à fl. 420), a instituição interpôs **recurso voluntário** em 09/05/2007 (fls. 426 a 460), limitando-se a tratar da isenção prevista pela Medida Provisória nº 1.858-6/99, artigo 14, *caput*, e inciso X, combinado com o artigo 13, inciso III, argumentando, amparada por precedentes jurisprudenciais, que (fl. 440):

Enquanto na interpretação do STF procura-se agregar às finalidades essenciais ou objetivos sociais outras receitas, em razão de sua destinação, ao ver da DRJ/SPO I, **excluem-se das receitas de atividades próprias de uma instituição de ensino, aquelas que lhe são as mais próprias, como mensalidades escolares, advindas da atividade fundamental a que se destina uma organização educacional.** ...

“In casu”, a norma isentiva contida na Medida Provisória nº 1858-6/99, em seu art. 14, “caput” e inciso X, c/c art. 13, inciso III, reeditada na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, taxativamente declara que “**são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias**”, descabendo ao intérprete distanciar-se do texto legal, para dele excluir ou acrescentar aquilo que do texto legal não consta.

Alega-se ainda, no recurso voluntário, que a DRJ invocou, como argumento para o indeferimento, o Parecer CST nº 5/92, emitido antes da própria existência da norma legal discutida nos autos, e reconhecido como ineficaz no próprio sítio eletrônico da RFB, no tópico “SIJUT”, e trouxe norma afeta ao IRPJ e à CSLL, não pertinente ao caso (artigo 15 da Lei nº 9.532/1997), além de invocar norma da Lei nº 9.718/1998 declarada inconstitucional pelo STF.

Por meio do **Acórdão nº 3401-00.338**, de 19/1/2009 (o acórdão embargado), deu-se, segundo o resultado registrado para o julgamento, na folha de rosto do voto condutor (a Ata da reunião não foi encontrada no sítio eletrônico do CARF), “provimento parcial ao recurso”, “nos termos do voto”, remetendo a discussão ao tema onde paramos para fazer este breve apanhado histórico do contencioso.

Apesar de breve, o apanhado histórico retro descortina outro defeito do voto condutor do acórdão embargado: a incompletude do relatório. Da mesma forma em que é preocupantemente sintético o voto condutor, aqui já integralmente transcrito, também, o é o relatório, que se transcreve, na íntegra, a seguir (fl. 481):

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão 16-12.663 da DRJ-SPO que, à unanimidade, consubstancia decisão pela procedência parcial do pedido de restituição/compensação formulada.

A parte deferida se deveu ao reconhecimento da homologação tácita da compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não foi objeto de despacho de decisório no prazo quinquenal.

Já, a parte indeferida e objeto do presente apelo, referem-se às receitas “*que o contribuinte colima afastar da incidência da COFINS derivam de taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins (fl. 76)*” (fl. 205).

A contribuinte, sem adentrar em qualquer debate de ordem de inconstitucionalidade ou constitucionalidade de lei, reclama a revisão e reforma do acórdão recorrido, uma vez que interpretando os dispositivos legais aplicáveis à espécie a tributação se dá de forma ilegítima sobre receitas próprias da instituição educacional, como o é a contribuinte.

É o relatório.

Percebe-se que o relatório poupa da apreciação do colegiado relevantes matérias, suscitadas pela defesa e/ou pela decisão de piso, tornando o julgamento incompleto.

Aliás, já havia sido incompleta a decisão da DRJ, que não se manifestou expressamente quanto à regularização da legitimidade do pedido pelo diretor-presidente, nem quanto ao cumprimento dos requisitos previstos no artigo 12 da Lei nº 9.532/1997. Depreende-se que a DRJ entendeu bastante para o indeferimento do pleito o fato de serem as receitas de caráter contraprestacional. Assim, ainda que fosse a empresa cumpridora dos ditames do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 e estivesse regular o pedido, este seria negado.

Em relação à incompletude do julgamento, no CARF, no entanto, não se pode fazer igual comentário, pois o afastamento de uma das razões de indeferimento (ser irrelevante que as atividades sejam de caráter contraprestacional) não supre a ausência de análise dos demais requisitos. Deveria o colegiado, então, ter enfrentado todas as razões de indeferimento. E tais razões restaram claras no despacho decisório (fls. 252/253):

CONCLUSÃO

Feitas essas considerações, verifica-se no caso vertente que somente se excluem da base de cálculo as receitas decorrentes de doações e de contribuições. As demais, tais como taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins, por constituírem-se em receitas com caráter contraprestacional, e os aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras e prestação de serviços, por não serem relativas às atividades próprias da entidade, devem ser incluídas para fins de cálculo da Cofins.

Além disso, não fica comprovado que o contribuinte qualifica-se como entidade imune, a qual possa usufruir do benefício da isenção da Cofins.

Nessas condições, proponho que o presente pedido de restituição seja **indeferido**, tendo em vista que não ficou caracterizada, com base nos documentos anexados a alegada existência de pagamentos indevidos em face da legislação

aplicável, bem como que **não se homologue** as compensações pleiteadas, nos termos do disposto no art. 49 da Lei nº 10637/02 e art. 26, § 2º, da IN SRF nº 460/04.

A informação de que o pedido necessitaria ser ratificado consta logo depois, à fl. 253, no despacho:

Encaminhe-se à ECRER/DIORT/DERAT/SPO para as providências que julgar necessárias, inclusive em relação ao disposto nos §§ 6º ao 9º do art. 74 da Lei nº 9430/96, com nova redação dada pelo art. 17, bem como ao art. 18, da Lei nº 10833/03, assim como:

1. ratificar o pedido de restituição e os pedidos de compensação, uma vez que não estão assinados pelo representante legal (diretor-presidente) da entidade conforme prevê o Estatuto Social da mesma;

Na decisão proferida pela DRJ, o relatório trata expressamente (item 5.2, fl. 401) da imputação de não comprovação de cumprimento dos requisitos para fruição da isenção, e da defesa em relação a tal matéria (item 6.2, à mesma fl. 401), embora silencie em relação à legitimidade do pedido, o que aqui se relevará, tendo em vista haver posterior endosso do pedido pelo diretor-presidente da empresa, na forma admitida pelo próprio despacho decisório. O voto condutor, no entanto, trata da homologação tácita das compensações (fls. 403 a 409), da abrangência da isenção, entendendo-a como limitada a receitas de atividades que não sejam contraprestacionais (fls. 409 a 417), incluindo, também, como ressaltou a recorrente, comentários sobre alguns tópicos que não são objeto de efetiva discussão no presente processo, como os referentes ao artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/1998 (fl. 411), o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 (fls. 411/415) e o Parecer CST nº 5, de 22/04/1992 (fls. 411/415). Mas nada comenta sobre a imputação de não comprovação do cumprimento dos requisitos para fruição da isenção, previstos no artigo 12 da mesma Lei nº 9.532/1997.

Ao que tudo indica, o julgador de piso tomou a imputação do despacho decisório, expressa em relação ao artigo 12, como se fosse ao artigo 15.

Perceba-se que a isenção invocada (com fundamento nos artigos 13, X e 14, III da Medida Provisória nº 1.858-6/99) aplica-se, conforme disposição expressa do citado artigo 13, III, apenas às “instituições de educação e assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9532, de 10 de dezembro de 1997” (instituições que preenchem os requisitos para fruição de imunidade). E tal artigo dispõe:

*Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, **sem fins lucrativos**.*

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

*§ 2º **Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:***

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) *manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*

d) *conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

e) *apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

f) *recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

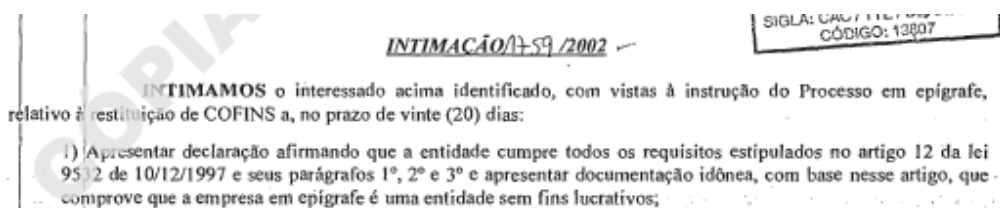
g) *assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*

h) *outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

§ 3º **Considera-se entidade sem fins lucrativos** a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

(...)"

Foi exatamente a comprovação do cumprimento de tais requisitos que foi demandada à empresa, em intimação (fl. 129):



Em resposta, a empresa declarou que cumpre os requisitos (fl. 131), e anexou, como prova, termos de início e de encerramento de fiscalizações efetuadas em 1982, 1988, 1989, 1993 e 1995, nos quais se atestam o cumprimento dos requisitos para fruição da isenção.

No despacho decisório, a autoridade fiscal, a respeito do tema, dispôs (fl. 239):

O interessado foi intimado, conforme fl. 61, a comprovar, entre outras demandas, o cumprimento de todos os requisitos estipulados no artigo 12 da Lei 9532/97 e seus parágrafos 1º, 2º e 3º, além de esclarecer a que tipo de receita se referem os DARFs apresentados às fls. 05 a 10 objeto da restituição solicitada.

Em resposta à intimação, o contribuinte não comprova, para os anos-calendário em que está solicitando a restituição, ou seja, 1999 e 2000, que cumpre todos os requisitos do artigo 12 da Lei 9532/97 e seus parágrafos 1º, 2º e 3º. Com relação aos os DARFs apresentados às fls. 05 a 10, através da carta-resposta e da declaração da empresa Cotrim & Associados Auditores Independentes S/C à fl. 76, o contribuinte declara que são correspondentes exclusivamente a receitas provenientes de taxas de matrícula, mensalidades escolares, taxas de inscrição em concursos vestibulares e afins, relacionadas às atividades de ensino propriamente.

Ou seja, a matéria é inegavelmente contenciosa, e constituiu um dos fundamentos para o indeferimento do pedido. Entretanto, tal matéria não foi analisada nem pela DRJ (talvez por haver confusão entre os artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997), nem pelo CARF (ainda que se tome em conta a declaração de voto do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, vencido no julgamento do acórdão embargado, ao propor diligência para verificação diversa, referente ao artigo 55 da Lei nº 8.212/1991).

Pelo exposto, percebo que, além de não ser possível definir, com segurança, qual foi o posicionamento adotado pelo colegiado, em relação ao voto do relator, multiplamente equivocado, o processo não foi, naquela ocasião, integralmente apreciado. Se era suficiente ao julgador de piso manter uma das razões de indeferimento para negar o direito de crédito, não bastava ao julgador administrativo de segundo grau afastar apenas uma das razões de indeferimento para garantir o direito ao crédito. Afastada uma das razões, necessário se faz discutir as demais, eventualmente remetendo a matéria ao julgador de piso, para não haver supressão de instância.

É preciso, assim, para sanear o processo, remeter os autos novamente à DRJ, para que aprecie integralmente as razões de indeferimento do direito de crédito, sendo nulo o acórdão anteriormente proferido, por cerceamento do direito de defesa, e todas as peças processuais que a ele sucedem, por decorrência.

Pelo exposto, voto por acolher os embargos de declaração apresentados, com efeitos infringentes, devendo ser o resultado do julgamento pela anulação a partir da decisão de piso, inclusive, em virtude de não ter a DRJ se manifestado integralmente sobre as razões de indeferimento do direito de crédito, repetindo-se a ausência de análise na decisão de segunda instância, a respeito da qual não foi possível apurar, de forma conclusiva e coerente o resultado, tendo em vista o teor do voto condutor, dos precedentes que invoca, da ementa e do resultado do julgamento, irremediavelmente contraditórios.

Rosaldo Trevisan

