ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15983.720286/2014-16

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

Processo nº	15983.720286/2014-16
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-006.064 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de outubro de 2018
Matéria	Pis/Pasep e Cofins
Recorrente	ASSOCIAÇÃO PIAGETIANA DE ENSINO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa:

RECEITAS DE CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS REFERIDAS NO ARTIGO 12 DA LEI 9.532/1997. ISENÇÃO COFINS. SÚMULA CARF Nº 107.

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em lhe dar provimento parcial para exonerar os lançamentos relativos à Cofins.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração para constituição de créditos tributários relativos ao PIS/Pasep e à Cofins, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, em razão de a recorrente não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos dos artigos 1º e 3º da Lei nº 12.101/2009. A recorrente foi considerada imune para o IRPJ e para a CSLL, porém a fiscalização entendeu que deveria recolher as contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins. Relativamente ao PIS/Pasep, a fiscalização efetuou o abatimento do PIS recolhido sobre a folha de salários.

Em impugnação, a recorrente aduziu que:

1. A impugnante é entidade sem fins lucrativos que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional e que a matéria relativa ao lançamento deveria ser analisada sob o prisma do art. 195, § 7º, da Constituição Federal;

2. A impossibilidade de restrição à imunidade tributária por requisitos impostos por lei ordinária, por afronta ao artigo 146, II da CF/88, ou seja, inconstitucionalidade formal por ultrapassar o disposto no artigo 14 do CTN;

3. Que o STF já iniciou o julgamento do RE 566.622, versando sobre a (in) constitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 com repercussão geral e de quatro ações diretas de inconstitucionalidade ADI´s nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF, com votos declarando a inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991;

4. Que a Lei nº 12.101/2009 é lei ordinária e não poderia passar ao largo do texto inconstitucional, que exige lei complementar para regulamentar o poder de tributar;

5. A inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada, por possuir efeito confiscatório e atentar contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzida a 20%.

6. Que as intimações sejam feitas na pessoa da procuradora referida na peça recursal.

Posteriormente, aditou a impugnação, alegando, em síntese, que mesmo que a impugnante não fosse imune à tributação pelas contribuições, em relação aos fatos geradores ocorrido desde 1º de fevereiro de 1999, haveria a isenção quanto à Cofins, nos termos da MP nº 2.158-35/2001.

A Segunda Turma da DRJ em Campo Grande proferiu o Acórdão nº 04-40.643, nos termos da seguinte ementa:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Ano-calendário: 2011*
>
> *IMUNIDADE. LANÇAMENTO.*
>
> *Não tendo sido reconhecida a imunidade ou a isenção quanto à contribuição para o PIS/Pasep, por descumprimento aos requisitos da Lei nº 12.101/2009, deve ser mantido o auto de infração.*

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco.

AUTUAÇÃO REFLEXA: COFINS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando as razões aduzidas em impugnação e em seu aditamento.

Ao final, pediu que fosse provido seu recurso e que as intimações sejam endereçadas aos advogados e à recorrente.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso interposto atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cabe esclarecer que o período autuado corresponde ao ano-calendário de 2011, já vigente a Lei nº 12.101/2009, que revogou o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Assim, o lançamento não se fundamenta no referido artigo, mas na ausência de certificado de entidade beneficente de assistência social de que tratou os artigos 1º e 3º da Lei nº 12.101/2009, a seguir transcritos:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

[...]

Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto

> *nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos: (Vide Lei nº 13.650, de 2018)*
>
> *I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do **caput** do art. 1º; e*
>
> *II - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades pública*

Já o artigo 29 dispõe que a entidade certificada na forma da Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições dos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/1991, desde que atenda, cumulativamente, os requisitos mencionados em seus incisos, abaixo transcritos:

> *Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*
>
> *~~I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;~~*
>
> *~~I – não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)~~*
>
> *I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)*
>
> *II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;*
>
> *III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de*

> *regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*
>
> *IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;*
>
> *V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;*
>
> *VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;*
>
> *VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;*
>
> *VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.*

Uma vez verificado o descumprimento dos requisitos estabelecidos na referida lei, a fiscalização da RFB lavrará o Auto de Infração, conforme artigo 32[1].

Constata-se, assim, que a isenção das contribuições das entidades enquadradas como beneficentes de assistência social, para períodos posteriores a 30/11/2009, possui como pressuposto o atendimento aos requisitos previstos na Lei nº 12.101/2009, dentre eles, a certificação de que tratam os artigos 1º e 3º da Lei nº 12.101/2009.

Observa-se que não há litígio quanto ao cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN ou dos demais requisitos previstos no artigo 29 da Lei nº 12.101/2009. A alegação da recorrente diz respeito, na realidade, quanto à inconstitucionalidade desta referida lei por infringência à reserva de lei complementar estabelecida no artigo 146, II da Carta Magna.

Esta alegação, como qualquer outra relativa ao afastamento dos requisitos da Lei nº 12.101/2009, por suposta infringência das normas constitucionais, deve ser formulada perante o Poder Judiciário, em vista da competência constitucional prevista nos artigos 97 e 102 da Carta Magna, sendo vedado a este conselho delas conhecer, conforme artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011, exceto nas hipóteses previstas no artigo 62[2] do Anexo II do Regimento

[1] 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.

[2] **Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.**
§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:
I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;
II - que fundamente crédito tributário objeto de:

Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Neste sentido, foi publicada a Súmula CARF nº 2:

> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

A mesma impossibilidade de conhecimento se aplica às alegações de caráter confiscatório da multa de ofício aplicada e de ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. A aplicação da multa de ofício no percentual de 75% decorre da falta de recolhimento do tributo devido, conforme as disposições do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, sendo sua aplicação atividade vinculada e obrigatória por parte da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142[3] do CTN.

Concernente ao RE 566.622 e as ADI´s mencionadas, referidas ações versam sobre a aplicação do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o qual não foi fundamento da autuação.

Em alegação subsidiária, a recorrente pugnou pela aplicação da isenção de Cofins sobre as receitas próprias da atividade, ainda que não seja possível reconhecer a imunidade pela falta do CEBAS, nos termos dos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35/2001.

Com razão a recorrente. Referidos artigos possuem a seguinte redação:

> *Art.13.A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:*
>
> *[...]*
>
> *III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;*
>
> *IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;*
>
> *[...]*
>
> *Art.14.Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*
>
> *[...]*

---

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;
c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

[3] Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

Já o artigo 17 da mesma medida provisória exigia que as entidades tratadas nos incisos III e IV do artigo 13 cumprissem o disposto no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, cujo inciso II determinava que a entidade fosse portadora do CEBAS:

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

A respeito da aplicação do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, o STF, em um primeiro momento, examinou a imunidade das entidades beneficentes de educação e de assistência social, de que tratou o §7º do artigo 195 da CF/88, no RE nº 636.941/RS, com repercussão geral reconhecida, no qual restou decidido que , conforme ementa abaixo:

> *TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO "INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO" (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO "ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL" (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO "ISENÇÃO" UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, Rel. Min. Nélson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). O ART. 1º, DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, II,*

> *DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART. 13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEMOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGO-LHE PROVIMENTO CONFERINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC.*

Restou decidido que a imunidade alcançaria, inclusive, o PIS/Pasep sobre a folha de salários, não invalidando, em princípio, a aplicação do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Porém, no RE 566.622/RS, com repercussão geral e, ainda, não transitado em julgado, o tribunal decidiu pela inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, vinculando a imunidade ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 14 do CTN, conforme a ementa abaixo:

> *IMUNIDADE - DISCIPLINA - LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.*

Salienta-se que o Ministro Marco Aurélio encaminhou o Ofício nº 594/R à presidência do CARF, informando sobre decisão interlocutória proferida no referido recurso extraordinário determinando a suspensão dos processos que veiculem a aplicação do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, cujo excerto abaixo reproduzo:

> *"3. Admito a requerente como terceira interessada. Implemento a medida acauteladora, suspendendo, nos termos do artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil, o curso de processos que veiculem o tema, obstaculizando o acionamento, pela Administração Pública, do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991."*

Assim, a aplicação do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 está suspensa, inclusive para os processos em trâmite no CARF.

Ocorre que, embora a fiscalização tenha mencionado tal artigo no TVF, o fato é que a autuação não se fundamentou no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, posto que foi revogado pelo artigo 44, I da Lei nº 12.101/2009, ao passo que os fatos geradores referem-se a 2011.

Por sua vez, a Lei nº 12.101/2009 trouxe alterações no procedimento de certificação e estabeleceu, em seu artigo 29, os requisitos para a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, ou seja, contribuição patronal para a Previdência Social e as contribuições sobre o faturamento e o lucro para a Seguridade Social,:

> *Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

~~*I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;*~~

~~*I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)*~~

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

> *VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.*
>
> *§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*
>
> *I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*
>
> *II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*
>
> *§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*
>
> *I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*
>
> *II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*
>
> *§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

Assim, referido diploma, apesar de revogar o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 estabeleceu os requisitos para as entidades beneficentes de educação e assistência social pudessem usufruir das isenções para as contribuições referidas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, cujo regramento se aplica aos fato geradores do ano-calendário de 2011, aqui lançados.

Analisando a tributação das receitas de aluguel das referidas entidades sob a égide da Lei nº 12.101/2009, a Solução de Consulta nº 639/2017 concluiu que para usufruírem da imunidade para o IRPJ, as entidades deveriam atender aos requisitos do artigo 14 do CTN e do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, enquanto que para usufruírem a imunidade para a CSLL, Cofins e PIS/Pasep, deveriam atender ao artigo 14 do CTN e ao 29 da Lei nº 12.101/2009 :

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ALUGUÉIS. DISPENSA DE RETENÇÃO NA FONTE.

As entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto de Renda, à Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, quando atenderem aos requisitos da legislação de regência,

Para usufruírem a imunidade ao Imposto de Renda, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

Para usufruírem a imunidade à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

São imunes ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep as rendas e as receitas das entidades beneficentes de assistência social decorrentes do aluguel de bens imóveis, quando, além de serem atendidos os requisitos legais, (i) as pessoas jurídicas em questão destinam as referidas receitas às suas finalidades essenciais, (ii) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuam e (iii) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronta o princípio da livre concorrência.

Quando entidade beneficente de assistência social imune ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep apresenta ao inquilino de seus bens imóveis (i) declaração conforme os modelos constantes dos Anexos II, III ou IV da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012 e (ii) o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), o referido inquilino está dispensado de efetuar a retenção desses tributos prevista no art. 2º da instrução normativa em questão.

Dispositivos Legais: CF/1998, arts. 150, VI, 'c', 153, III, 195, caput *e § 7º, 239; CTN, arts. 9º, IV, 'c', e 14; Lei nº 12.101/2009, art. 29; MP nº 2.158-35/2001, art. 17; Lei nº 9.532/1997, art. 12; Lei nº 8.212/1991, art. 23; Nota PGFN/CASTF nº 637/2014; Parecer PGFN/CAT nº 768/2010; IN RFB nº 1.234/2012, arts. 2º, 4º e 6º*

Deflui-se, portanto, que a certificação das entidades tratada nos artigos 1º e 3º da Lei nº 12.101/2009 não é exigida para a fruição da imunidade para o IRPJ. No caso aqui tratado, a fiscalização evidenciou que a recorrente preenchia as condições para a imunidade fiscal para o IRPJ e CSLL, se enquadrando nos requisitos do artigo 12[4] da Lei nº 9.532/1997,

[4] 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. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)

§ 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; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3o e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

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; (Vide ADIN Nº 1802)

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

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

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

§ 3° 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. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 4o A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2o não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

conforme itens 5, 5.1 e 5.6 do TVF (e-fls. 18/21). Assim, restou assentado que a recorrente é uma associação sem fins lucrativos.

Decorre, portanto, que embora a recorrente não possua a certificação prevista na Lei nº 12.101/2009 para usufruir das isenções previstas em seu artigo 29, ela foi reconhecida pela fiscalização como entidade beneficente de assistência social, imune ao IRPJ, nos termos do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, em consonância com o disposto na Solução de Consulta nº 639/2017.

Destarte, entendo que a recorrente se enquadra no inciso III do artigo 13 da MP nº 2.158-35/2001, fazendo jus à isenção da Cofins sobre as receitas das atividades próprias de que trata o inciso X do artigo 14 da medida provisória. Embora não possam ser consideradas imunes ao PIS/Pasep e Cofins sobre suas receitas, pelo falta de certificação, podem ser consideradas isentas sobre as receitas próprias da atividade, se consideradas imunes ao IRPJ nos termos do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, o que foi o caso concreto.

Tal conclusão constou da Solução de Divergência Cosit nº 1/2011, que ao tratar de receitas de aluguéis, assim decidiu:

> *14. Observe-se que em 27 de novembro de 2009, foi editada a Lei nº 12.101, que dispõe especificamente sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e da isenção de contribuições para a seguridade social, para as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestam serviços* ***nas áreas de assistência social, saúde e educação****. Tal diploma legal, por meio de seu art. 44, revogou, expressamente, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Entretanto, a revogação citada não gerou um vácuo normativo, eis que a Lei nº 12.101, de 2009, em seu art. 29, dispôs sobre os requisitos necessários para a obtenção da isenção, conforme abaixo transcrito:*
>
> *(...)*

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5o A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4o deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3o (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6o O disposto nos §§ 4o e 5o não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II ***fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991****, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*(Negritou-se)

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...)

14.1. Analisada as disposições transcritas no item 14, conclui-se que, em relação às instituições beneficentes de assistência social, a isenção da Cofins dependerá da entidade possuir ou não o certificado expedido pelo respectivo Ministério da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e de Combate à Fome, conforme estabelece o art. 21 da citada Lei nº 12.101, de 2009.

> *14.2. Significando dizer, que se a instituição beneficente de assistência social for detentora do aludido certificado, a isenção da Cofins alcançará também as receitas de aluguel por ela auferidas. Isto porque o* ***caput*** *do art. 29 da Lei nº 12.101, ao tratar especificamente da matéria, concede isenção sobre a totalidade das receitas, afastando a aplicação da restrição contida na expressão "receitas relativas às atividades próprias" a que se refere o inciso X do art. 14 da citada Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.*
>
> ***14.3. Por sua vez, se a entidade, mesmo sendo das áreas de assistência social, saúde e educação, não for possuidora do referido certificado de isenção, automaticamente estará sujeita a incidência e recolhimento da Cofins sobre suas receitas, inclusive receitas de aluguel. Excetuam-se desta incidência as chamadas receitas próprias, quais sejam, receitas derivadas de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, recebidas de doadores, associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da instituição.*** *(grifos não originais)*
>
> *15. Por outro lado, em relação às entidades recreativas e as associações civis isentas do imposto de renda pessoa jurídica que prestem serviços para os quais foram instituídas, a isenção da Cofins continua sendo aplicada somente sobre as receitas decorrentes das atividades próprias, o que não inclui as receitas auferidas com rendimentos de aluguel e de aplicações financeiras, as quais são tributadas normalmente pela Cofins.*

O item 14.3 não deixa margens a dúvidas: mesmo não possuindo o certificado, tais entidades estão isentas sobre as receitas próprias. Todavia, a solução ainda se referia ao conceito de atividade própria tratada no §2º do artigo 47 da IN SRF nº 247/2002, conforme abaixo transcrito:

> *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.*
>
> *§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais*

Ocorre que esta definição de atividade própria extrapolou os limites legais ao considerar que a existência de receitas decorrentes de caráter contraprestacional afastaria a isenção, excluindo, praticamente, as instituições de educação e de assistência social, bem como instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e fundações, que prestem vinculados às suas finalidades, sem fins lucrativos.

O STJ, por seu turno, ao julgar o REsp 1.353.111/RS (transitado em julgado em 02/03/2016) sob a sistemática de recursos repetitivos, afirmou a ilegalidade do §2º do artigo 47 da IN SRF nº 247/2002 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, conforme a seguinte ementa:

> *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. estacionamentos 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 n° 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, da 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.

Tal matéria, em relação às instituições de educação, restou pacificada neste conselho, com a edição da Súmula CARF nº 107[5]. Portanto, as receitas obtidas com a contraprestação de serviços educacionais pelas referidas entidades estão isentas da Cofins, o que se aplica ao caso em julgamento, uma vez que a autuação recaiu sobre as mensalidades auferidas, conforme item 5.7 do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 21), abaixo reproduzido:

> **5.7-** Discriminamos abaixo os valores mensais lançados de ofício, apurados pelo Livro Razão (pág 197) e Livro Diário 10, conta 3.1.01.01.01 – Mensalidades. Livro Diário com registro nº 48737 de 11.02.2014, no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Santos/SP(página anexa).

Destarte, devem ser exonerados os lançamentos relativos à Cofins.

Por fim, concernente ao pedido de que as intimações sejam feitas nas pessoas dos representantes legais referidos, esclareça-se que as intimações no processo administrativo fiscal de exigência de crédito tributário são regidas pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, consolidado no artigo 10 do Decreto nº 7.574/2011, o qual prevê as formas pessoal, por via postal, telegráfica ou qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário, ou por meio eletrônico, não sujeitos a ordem de preferência, e, ainda, por edital, caso os meios anteriores sejam improfícuos, nos termos abaixo transcritos:

> *Art. 23. Far-se-á a intimação:*
>
> *I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
>
> *II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
>
> *III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

[5] 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

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2° Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a*; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

> *§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Portanto, o pedido efetuado carece de previsão legal.

Diante do exposto, voto para conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em lhe dar provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède