



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.000037/2002-36
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.778 – 3ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria COFINS - ISENÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INSTITUTO DAS IRMÃS DE SANTA MARCELINA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2000

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. MENSALIDADES ESCOLARES. RECEITAS DA ATIVIDADE PRÓPRIA. ISENÇÃO (SÚMULA CARF 107).

Conforme Súmula CARF n° 107, “A receita da atividade própria, objeto da 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”.

RECURSO ESPECIAL CONTRARIANDO SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

O § 3º do art. 67 do RICARF estabelece que “Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso”.

DEMAIS RECEITAS DE INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO, NÃO ORIUNDAS DE MENSALIDADES ESCOLARES. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO AFASTADA NO REGIME CUMULATIVO.

As demais receitas de instituições de educação, que não sejam de mensalidades escolares (como as decorrentes de aplicações financeiras), não estão abarcadas nem pela imunidade nem por precedentes administrativos ou judiciais vinculantes que determinem o reconhecimento da sua isenção, mas afastada está a sua inclusão na base de cálculo no regime cumulativo de apuração da Cofins, em razão da inconstitucionalidade do chamado “alargamento” da base de cálculo, que culminou na revogação do § 1º do art. 3º da Lei n° 9.718/98.

IMUNIDADE. APLICAÇÃO RESTRITA ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

As instituições de educação sem fins lucrativos são imunes somente aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, conforme art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, estando restrita a limitação da competência tributária para a instituição de contribuições para a seguridade social, trazida no art. 195, § 7º, apenas às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra Acórdão 3402-01.046, de 1º/3/2011, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2000

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento e, em virtude de inconstitucionalidade declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas dessa base as receitas tributadas com base no dispositivo legal declarado inconstitucional.

ENTIDADE DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATIVIDADE PRÓPRIA.

A receita decorrente da prestação de serviço para cumprimento de convênio firmado pela entidade de educação e de assistência social configura receita de atividade própria quando o serviço prestado está previsto no objeto social da entidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2000

*RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE INFERIOR AO DE ALÇADA.
NÃO CONHECIMENTO.*

Não se conhece do recurso de ofício de decisão que tenha exonerado crédito tributário de valor inferior ao limite de alçada definido pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Recurso de ofício não conhecido

A Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão buscando, de início, fundamentos constitucionais, com a *"correta interpretação do art. 195, §7º ..., para que não remanesça dívida acerca do fato de que a contribuinte também não possui imunidade em relação à Cofins. As instituições que prestam serviço remunerado de ensino não estão inseridas no conceito constitucional de assistência social"*.

Ao final, toma por base os fundamentos delineados nos parágrafos que transcrevo a seguir:

" ... é de se admitir que tais entidades possam prestar serviços, realizar investimentos financeiros ou mesmo atividade econômica visando à obtenção de recursos para a melhor execução das suas finalidades, desde que os destinem à consecução de seus objetivos sociais e não distribuam lucros a quaisquer de seus membros, mas o que NÃO se pode aceitar é que as referidas receitas, não decorrentes das suas "atividades próprias" fiquem à margem da tributação.

Portanto, a norma tributária, definitivamente, NÃO veda a percepção de receitas contraprestacionais pelas referidas entidades, mas, ao revés, reclama-lhe a tributação devida e necessária, afinal qualquer hospital ou escola que realize os serviços prestados pela contribuinte sofrerão igualmente tributação. A prestação de serviços, no caso, não foi assistencial".

A questão nodal, então, gira em torno da receitas contraprestacionais (no caso, recebidas **por convênio** com outras entidades), que, para fins tributários, fugiriam do conceito de receitas decorrentes das "atividades próprias" da entidade.

Em Exame de Admissibilidade, foi dado prosseguimento ao Recurso, consignando o Conselheiro responsável que *"A Fazenda insurgiu-se em face da decisão recorrida, aduzindo discordar do entendimento de que as receitas de convênio, com caráter de contraprestação, de instituições educacionais sem fins lucrativos, poderiam se incluir, para fins de isenção da COFINS, no conceito de "atividades próprias" de instituições educacionais, no sentido do art. 14, inc. X, da MP 2.158-35/01."*

O contribuinte apresentou Contrarrazões, alegando como Preliminares:

1) Que o Recurso não poderia ser admitido, obedecendo ao comando do art. 67, § 3º, do RICARF, pois contrário à Súmula CARF nº 107.

No bojo desta alegação, diz expressamente "*se trata o Recorrido de entidade sem fins lucrativos cujos convênios previstos em seu Estatuto são integralmente voltados à educação*".

2) Falta de prequestionamento (art. 67, § 5º do RICARF), pois o que "subiu" foi o discutido no Recurso de Ofício, afastado por não ter alcançado o valor de alçada;

3) Falta de demonstração da divergência, pois os acórdãos paradigmas estariam a contrariar a Súmula nº 107 do CARF (art. 67, § 12, III, do RICARF).

No mérito alega que "*...sendo as receitas de convênio, receitas dos serviços próprios da atividade do **Recorrido**, essas receitas, advindas da prestação de serviços próprios figuram no âmbito das receitas de atividade própria, alcançadas portanto, pela isenção prevista na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, nos precisos termos da Súmula 107*".

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Vejamos o que diz a Súmula CARF nº 107:

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

E, agora, o que prescreve o RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

A Súmula transcrita é tão abrangente a ponto de simplesmente não conhecer do Recurso Especial interposto, em observância ao disposto no RICARF?

Penso que o termo "**alcança**" é suficiente para afastar a tributação das receitas decorrentes das mensalidades escolares, de cunho contraprestacional, mas não de todo e qualquer ingresso obtido pela entidade.

Tanto é que outra manifestação – desta feita do Poder Judiciário (STJ) – que vincularia estes Conselheiros (a teor do art. 62, § 2º, do mesmo RICARF), claramente diz que trata exclusivamente das mensalidades escolares (não que afaste, mas sim que, simplesmente, não versa sobre outras receitas), que é o REsp nº 1.353.111/RS, cuja ementa transcrevo parcialmente a seguir (*os grifos são originais*):

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.

(...)

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.

Veja-se que a ementa, ao final, fala "**nessa extensão**". Não abrange todas as receitas auferidas pela entidade.

E o contribuinte, expressamente, diz, em suas Contrarrazões, que "*se trata o Recorrido de entidade sem fins lucrativos cujos convênios previstos em seu Estatuto são integralmente voltados à educação*" (grifei), então aplicam-se aqui perfeitamente as decisões colacionadas.

Sem dúvida, eu não poderia contestar a observação de alguém que aqui dissesse que esta discussão é totalmente inócua, já que, *in casu*, a Entidade era tributada pelo regime cumulativo de apuração da Cofins, e a inclusão na base de cálculo de outras receitas que não as típicas da atividade foi afastada em razão da inconstitucionalidade do chamado “alargamento” da base de cálculo, que culminou na revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Isto não se discute, razão pela qual não pode prosperar o Recurso da Procuradoria, mesmo na parte conhecida (restando a este Relator não deixar de consignar sua posição a respeito, caso a situação fosse outra, ou seja, que o regime fosse o da não-cumulatividade).

No que se refere à imunidade – também a título de observação, já que não poderia aqui alterar o resultado do julgamento, na sua “materialidade” –, atinge as instituições de educação sem fins lucrativos somente no tocante aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, conforme art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, estando restrita a limitação da competência tributária para a instituição de contribuições para a seguridade social, trazida no art. 195, § 7º, apenas às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, as quais, aqui, somente em parte foram preenchidas.

Finalmente, no que se refere ao não conhecimento em face da matéria do Recurso de Ofício também não o sê-lo, pelo julgamento da Turma Ordinária da 3ª Seção, já há uma preliminar afastando a parte não conhecida (que não foi objeto de Recurso de Ofício) e, na parte conhecida, foi negado provimento (por outra motivação, mas, ao final, resulta na mesma não exigência do crédito tributário reclamada pela autuada).

Ex positis, voto por não conhecer, em parte, o Recurso Especial interposto pela Procuradoria e, na parte conhecida, negar provimento.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas