



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004677/2010-25
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.242 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE CIRURGIÕES DENTISTAS FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

COFINS. ISENÇÃO. ART. 14 DA MP 2.158/01. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. CONTRAPRESTAÇÃO. ALCANCE.

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 (Súmula CARF nº 107), sendo tributáveis as demais receitas com cunho contraprestacional. O âmbito da atividade própria, alcançada pela isenção, circunscreve-se àquela atividade realizada diretamente pela entidade, ou seja, por sua atuação direta, e que caracterizem atividades de natureza correspondente ao objeto de sua atuação, no caso, de natureza recreativa, cultural e científica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n.º 3403-003.021, prolatado em 27/05/2014, assim ementado na parte que interessa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

COFINS. ISENÇÃO. ART. 14 DA MP 2.158/01. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. CONTRAPRESTAÇÃO. ALCANCE.

A isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III e IV, da MP no 2.15835/2001, aplica-se às “receitas relativas às atividades próprias” da entidade, alcançando, pois, as receitas auferidas em contraprestação pelo desempenho das atividades para as quais foram constituídas as entidades. Precedentes (CSRF, acórdãos 930301.486 e 9303001.869).

O âmbito da atividade própria, alcançada pela isenção, circunscreve-se àquela atividade realizada diretamente pela entidade, ou seja, por sua atuação direta, e que caracterizem atividades de natureza correspondente ao objeto de sua atuação, no caso, de natureza recreativa, cultural e científica.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência existente quanto ao reconhecimento da isenção conferida às receitas próprias da atividade, ainda que detivessem caráter contraprestacional.

O Recurso Especial foi admitido por despacho de fls. 732 a 734.

O Contribuinte foi intimado e apresentou contrarrazões requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda, e caso conhecido que a decisão seja mantida.

O Contribuinte também aprestou Recurso Especial, as divergências suscitadas pelo contribuinte e os respectivos acórdãos-paradigmas são os seguintes:

- 1- Aplicação da regra do § 4º do art. 150 do CTN para a contagem do prazo decadencial, mesmo sem a existência de pagamentos antecipados
- 2- Isenção das receitas auferidas pelas sociedades civis sem fins econômicos
- 3- Inocorrência de preclusão em se tratando de matérias de ordem pública

O Recurso do Contribuinte não foi conhecido.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargo Autran – Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 732 a 734.

Do Mérito.

Inicialmente cumpre esclarecer que no presente caso não é caso de aplicação da Súmula n.º 1 do Carf, pois a matéria submetida a apreciação do judiciário não é a mesma que está posta em julgamento.

A própria petição inicial que trata da ação anulatória de débito fiscal de fls. 949, especificamente informa que trata de auto de infração referente a valores diversos, senão vejamos:

c) o julgamento procedente do pedido, anulando-se o débito fiscal formalizado por intermédio do lançamento de ofício (**Auto de Infração nº 0819000/03628/09**) cujo valor atualmente alcança o patamar de R\$ 3.621.172,26 (três milhões, seiscentos e vinte e um mil, cento e vinte e sete reais e vinte e seis centavos), ou alternativamente, caso seja mantida a incidência, que se reduza a multa agravada;

Quanto ao mérito propriamente dito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional concerne ao entendimento adotado no acórdão recorrido no sentido de que as receitas de cunho contraprestacional, decorrentes de prestação de serviços constituem receita própria da entidade autuada, por isso estariam “imunes” à incidência da Cofins.

A Fazenda apega-se a uma interpretação – a mesma que foi sugerida pela Coordenadoria do Sistema de Tributação (COSIT) no Parecer Normativo CST nº 5, de 1992, emitido em outro contexto normativo (aliás, bastante anterior à Medida Provisória, de 2001) – que leva a concluir que apenas contribuições sem caráter contraprestacional – ou seja, doações – é que configurariam receita da atividade própria das entidades.

Mas esta interpretação já foi superada por este Conselho, inclusive pela sua Câmara Superior de Recursos Fiscais e já está devidamente superada pela aplicação da Súmula CARF nº 107, abaixo transcrita:

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

Nessa senda, cabe trazer ainda que o STJ, recentemente, na apreciação do REsp 1.353.111 – RS, em sede de repetitivo, apreciou e definiu o conceito de receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos para fins de gozo da isenção prevista no art. 14, inciso X, da MP 2.158-35/01 – sendo publicada a seguinte ementa (Grifos Meus):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, 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. 2.15835/ 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. 2.15835/ 2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.15835/01 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. 2.15835/2001). 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:
(...)

6. Tese julgada para efeito do art. 543C, 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. 2.15835/ 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. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(...)

Deve ser registrado que 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.

(...)

Ocorre que o referido art. 13, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.15835/ 2001) faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, para exemplo, das instituições de educação ou de assistência social previstas no art. 12, da Lei n. 9.532/97 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei n. 9.532/97. **Em ambas as situações, não por acaso, os artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97 mencionaram que a instituição deve prestar "os serviços para os quais houver sido instituída ". Identificou-se ali , na própria lei, o núcleo do que se chamou de "atividades próprias ", que seriam esses mesmos serviços.**

Decerto, ao contrário das entidades públicas, que em regra estão proibidas de cobrar mensalidades pelos serviços que prestam, haja vista que a União funciona como sua mantenedora, as entidades privadas têm garantido o direito ao autofinanciamento.

Essa natureza contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência de tais entidades e constitucionalmente incentivada para que possam atuar de forma complementar ao Estado, inclusive foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao conceder medida liminar na ADIN n. 2.028DF, para suspender a eficácia do art. 55, III e §3º, da Lei n. 8.212/91, inseridos pelo art. 1º, da Lei n. 9.732/98, que exigiram a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade constitucional do art. 195, §7º, da CF/88.

(...)

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão "atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13", contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.15835/ 2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de

abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.

(...)

No caso, estamos diante de uma entidade que 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. 2.15835/ 2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

Ademais, se extrai do acórdão do STJ que são receitas próprias das entidades, todas aquelas cujos ingressos são destinados ao cumprimento de sua finalidade beneficente. O próprio voto do Ministro Mauro Campbell Marques, ao elaborar o seu raciocínio, transcreveu a ementa do Acórdão CARF nº 3202-000904 e destacou o seguinte trecho da ementa:

Com efeito, são muitos os julgados administrativos proferidos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF no sentido de que o art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 extrapolou o disposto no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), fazendo restrição indevida, in litteris:

(...)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 1.1.2000 a 31.12.2004 COFINS. IMUNIDADE. ART. 14, X, DA MP no. 2.158-35/2001. ART. 46 DO DECRETO No. 4.524/2002. ART. 99 DO CTN. ATIVIDADE PRÓPRIA. A prestação de serviços e exploração dos bens patrimoniais para auferir receita a ser destinada a suas finalidades assistenciais constitui uma das atividades próprias da entidade beneficente, prevista em seu estatuto social, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o

art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, e o art. 46 do Decreto no. 4.524/2002 assim não o fizeram. COFINS. IMUNIDADE. ART. 195, § 7, DA CF/1988. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, X, DA MP no. 2.158-35/2001. SÚMULA CARF No. 2. Os argumentos da recorrente, que passam pela defesa da inconstitucionalidade da legislação que lastreia o auto de infração, por ofensa à imunidade, prevista no art. 195, § 7o., da CF/1988, não merecem ser conhecidos, consoante encartado na Súmula CARF no. 2: Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso voluntário provido (Processo no. 13839.001046/2005-58. Acórdão no. 3202-000.904. 2a. TO/2a. CÂMARA/3a. SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves. Publicado em 18.11.2013).

Por fim, o Acórdão recorrido analisou quais seriam as receitas, senão vejamos:

Cumpra, no entanto, verificar se as atividades concretamente realizadas guardam conformidade com o objeto social e manifestam tais naturezas, para assim definir se as receitas auferidas por meio de tais atividade podem ser beneficiadas pela isenção.

Passe-se a analisar as receitas tributadas no caso concreto, verificando a natureza das atividades, conforme a descrição existente no Termo de Verificação Fiscal, a partir da fl. 148.

Entendo que devem ser excluídas do lançamento as seguintes receitas:

2.11.2.1 Taxas e Inscrições: Consistem em taxas que são cobradas dos associados e dos dependentes para acesso à academia, sauna, piscina e ginásio de esportes, além de taxa cobrada dos associados, dependentes ou acompanhantes caso utilizem-se de toalhas, sabonete e chinelos na sauna.

2.11.2.4 Festejos comemorativos: Nessa conta são registrados os recebimentos de associados para a realização do jantar do Dia do Dentista deduzido dos custos

do mesmo. Os valores creditados na conta correspondem aos valores cobrados dos associados para participação no evento.

2.11.2.8 Reprografias: São receitas decorrentes de cópias xerográficas com desconto obtidas pelos associados.

2.11.3.1 Resultado na Realização de Eventos: Nessas contas são registrados os resultados (receitas menos despesas) dos eventos promovidos pela APCD, tais como os Congressos Internacionais de Odontologia de São Paulo (Ciosp) (...)

2.11.3.2 Faturamento Ciosp Turismo: As receitas referem-se aos recebimentos por hospedagens e viagens de congressistas, associados da APCD, para participação nos Congressos realizados. Os valores registrados a crédito são os valores cobrados dos associados e os valores debitados correspondem aos valores repassados aos hotéis e agências de viagem.

2.11.4.1 Cursos: São receitas decorrentes da participação em cursos ministrados pela EAP. Os cursos são oferecidos para os profissionais associados ou não. Registre-se que os cursos são cobrados de associados e não associados e que para não associados os valores, atualmente, devem ser multiplicados por cinco.

2.11.4.3 Receitas da Biblioteca: A Biblioteca conforme descrição anterior faz parte da estrutura da EAP e tem como receitas: a locação de fitas de áudio e/ou vídeo, locação de livros, reprodução de artigos e comutação do acervo da biblioteca para alunos/sócios da APCD e, eventualmente, multas pelo descumprimento dos prazos de locação.

2.11.5.1 Assinantes Revista e Public.: Os valores registrados nessas contas referem-se aos recebimentos por assinaturas de terceiros da Revista da APCD e do Jornal da APCD, respectivamente. A conta 462115 foi utilizada para assinantes da revista em 2004.

2.11.5.2 Publicação de anúncios, Classificados: As receitas referem-se aos recebimentos por anúncios e classificados, contratados por sócios ou terceiros, no Jornal da APCD.

2.11.5.3 Etiquetas: As receitas referem-se às contabilizações entre departamentos e regionais da APCD para a confecção de etiquetas.

2.11.5.5 Public.Anúncios O. Depto: As receitas referem-se aos valores de publicação de anúncios em 2004.

2.11.5.7 Indicador Profissional: Os valores registrados nessas contas referem-se aos anúncios profissionais de associados na APCDEAP, Revista da APCD e Jornal da APCD, respectivamente.

2.11.5.8 Taxas uso ou similar: Os valores referem-se às receitas por anúncios on line de terceiros no portal da APCD.

2.11.6 Receitas do Centro Técnico Educacional: O Centro Técnico Educacional (CTE) é mantido pela APCD e está autorizado a ministrar cursos profissionalizantes desde 1993. Tendo como objetivo proporcionar a educação, qualificação, requalificação, aperfeiçoamento, especialização e atualização nos níveis básico, técnico e tecnológico.

As atividades acima se referem todas a atividades próprias, ou seja, resultado da atuação direta da instituição, e que têm natureza ou recreativa, ou cultural, ou educacional ou científica.

(...)

Lembrando que pelo Estatuto da APCD verifica-se que ela é uma sociedade civil, sem fins econômicos que tem por finalidade o desenvolvimento de atividades associativas, científicas, culturais, esportivas, assistenciais, sociais e de lazer, e não tendo a entidade “fins econômicos”, e desta feita, enquadra-se, perfeitamente na hipótese da isenção” (fl. 422)

Portanto, deve-se reconhecer como receitas próprias de uma entidade aquelas que custeiam o desempenho de sua atividade, ou seja, as contraprestações por meio das quais são suportadas as suas atividades recreativas, culturais, científicas e educativas. Não é razoável esperar que as entidades devam sobreviver a custa de doações de terceiros desinteressados, ou seja, da liberalidade alheia.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial Fazenda.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 12 do Acórdão n.º 9303-012.242 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 19515.004677/2010-25