



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720325/2014-44
ACÓRDÃO	3301-015.141 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRUZEIRO DO SUL EDUCACIONAL S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal contempla apenas as instituições beneficentes de assistência social, que preencham os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN c/c art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

PROUNI. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES DE ENSINO SUPERIOR.

A instituição de ensino superior que adere ao Programa Universidade para Todos (Prouni) apenas tem direito à isenção do PIS/Pasep e da Cofins em relação à receita decorrente da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

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

Conforme 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”.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IMUNIDADE. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal contempla apenas as instituições beneficentes de assistência social, que preencham os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN c/c art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

PROUNI. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES DE ENSINO SUPERIOR.

A instituição de ensino superior que adere ao Programa Universidade para Todos (Prouni) apenas tem direito à isenção do PIS/Pasep e da Cofins em relação à receita decorrente da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

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

Conforme 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”.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não cabe a decretação de nulidade do lançamento quando a autuação está legalmente fundamentada, explicitada de forma clara e baseada em dados informados pela própria contribuinte.

ACÓRDÃO

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, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de voluntário e por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido e transcrevo excertos:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes autos de infração:

. de fls. 287/339, em que são exigidos R\$ 2.740.252,12 de Cofins cumulativa e R\$ 120.649,40 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 01/2009 a 12/2011;

. de fls. 265/286, em que são exigidos R\$ 593.721,93 de PIS/Pasep cumulativo e R\$ 26.239,62 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício de 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 01/2009 a 12/2011.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal (fls. 255/264), a contribuinte declarou os resultados apurados em seus anos calendários de 2009, 2010 e 2011, em suas respectivas DIPJ, como entidade isenta/imune, razão pela qual foi intimada, em três ocasiões, a apresentar demonstrações de resultados dos exercícios, balancetes, demonstrativos de suas receitas sobre as quais incidiu a imunidade/isenção e aquelas que estariam sujeitas à incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

Relata que, em resposta, a contribuinte apresentou demonstrações de resultado dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, balancetes anuais e demonstrativos de apuração das contribuições apuradas pelo regime cumulativo e não cumulativo, com base nas quais apurou as seguintes infrações à legislação do PIS/Pasep e da Cofins.

Diz que a contribuinte submeteu à tributação as receitas contabilizadas nas seguintes contas contábeis:

- . 3.2.1.01.001 - aluguéis;
- . 3.1.2.01.002 - reembolso de luz;
- . 3.3.1.01.021 - outras rec não recorrentes;
- . 3.3.1.01.022 - outras rec não operacionais.

Relata que constatou que parcela das receitas desses códigos contábeis não foram submetidas à tributação em alguns meses, ou seja, que a contribuinte excluiu da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins receitas que ela próprio considerou tributáveis, mas que os tributos correspondentes não foram declarados em DCTF, conforme o seguinte quadro:

(...)

Explica que, em virtude da falta de declaração em DCTF, constatou a insuficiência do recolhimento de PIS/Pasep e de Cofins no regime não cumulativo.

Na sequência, aduz que a contribuinte excluiu receitas da base de cálculo do PIS/Pasep apuradas no regime cumulativo. Relata que a contribuinte apresentou demonstrações de resultado dos exercícios fiscalizados, no qual segregou as receitas isentas/imunes das receitas tributáveis. Esclarece que a contribuinte não ofereceu à tributação as seguintes receitas:

(...)

Conclui que, em virtude da exclusão indevida da base de cálculo dessas receitas, bem como da falta de declaração em DCTF dos tributos respectivos, houve a insuficiência de recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins, relativamente às infrações acima descritas.

Cientificada em 27/03/2014, a interessada apresentou impugnação em 25/04/2014, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico "**Síntese da Demanda**", alega ser totalmente insubsistente o lançamento, em razão dos seguintes pontos:

- . diz ser imune às contribuições, nos termos do art. 195, §7º da CF/88, uma vez que é cumpridora dos requisitos constantes do art. 14 do CTN;
- . alega que, ainda que se pudesse cogitar de incorrência de imunidade, estariam preenchidos os requisitos ao gozo da isenção do PIS/Cofins, tanto pela Lei do Prouni, quanto pela Medida Provisória de nº 2.158-35;
- . argumenta ser nulo o lançamento, em razão da inobservância do procedimento descrito no art. 32 da Lei nº 9.532, de 1997, para fins de suspensão da isenção em tela;
- . aduz não prosperar a pretensão fiscal quanto às receitas financeiras;

. quanto ao PIS, entende ser nulo o lançamento, uma vez que incide sobre a folha de salários e não sobre o faturamento (receita bruta).

No tópico "**DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA INOBSERVÂNCIA DA IMUNIDADE QUE ASSISTE À IMPUGNANTE**", aduz que, conforme preceituam os artigos 1º e 3º do Estatuto Social (doc.2), a Associação Santos Dumont era uma pessoa jurídica de direito privado, associação civil de fins ideais e sem fins lucrativos, de caráter educacional. Diz que, quando as Instituições de Educação ou de Assistência Social estão voltadas a atividades sem fins lucrativos, inexistente a capacidade econômica de contribuir. Entende que tais entidades podem cobrar pelos serviços prestados, já que inexistente tal proibição no art. 14 do CTN. Aduz que, para tanto, elas não podem perseguir interesses econômicos, almejando a distribuição de lucros, como remuneração a seus investidores.

Na sequência, discorre sobre a imunidade prevista no art. 195, §7º, da CF/88. Aduz que a regulamentação dessa imunidade deve ocorrer por meio de lei complementar, nos termos do inc. II do art. 146 da Constituição Federal, razão pela qual o art. 14 do CTN é a disposição apta a regular a matéria.

Entende, também, que a educação prestada por entidades sem fins lucrativos é por excelência forma de assistência social.

Conclui que, como é entidade educacional, é uma Entidade Beneficente de Assistência Social sem fins lucrativos e preenche os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, razão pela qual faz jus à imunidade prevista no art. 195 da Constituição Federal.

No tópico "**DA NATUREZA JURÍDICA DO PIS E COFINS**", tece considerações a respeito das contribuições sociais e da imunidade prevista no art. 195 da Constituição Federal. Aduz que o PIS e a Cofins são contribuições com finalidades dirigidas à seguridade social, estando, portanto, incluídas no espectro da imunidade citada.

No tópico "**DA NULIDADE DO LANÇAMENTO ANTE A VIOLAÇÃO DE NORMA ISENCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES ORA EXACIONADAS**", aduz que, ainda que se possa cogitar de inoccorrência de imunidade, tem o direito à isenção das receitas lançadas, conforme lhe assegura a Lei do Prouni, bem como a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Quanto à isenção prevista pela MP nº 2.158-35/2001, aduz que a regra isencional a que tem direito está prevista nos arts. 13, inciso IV e 14, inciso X, da referida MP, bem como no art. 15 da Lei nº 9.532/1997. Afirma que nenhuma relevância há em se perquirir se a receita isenta foi obtida de maneira contraprestacional, ou não, importando apenas a destinação que se dê às receitas, isto é, a sua aplicação integral na manutenção dos fins da instituição isenta, o que à época dos fatos foi efetivamente realizado.

Requer a nulidade da autuação, uma vez que as receitas descritas no lançamento foram integralmente revertidas aos seus fins institucionais, bem como pelo fato

de não ter havido procedimento de prévio de cancelamento do benefício fiscal da isenção.

Quanto à isenção prevista na Lei do Prouni, alega que o art. 8º da Lei nº 11.096/2006 isenta do PIS e da Cofins toda a receita decorrente da realização de atividades de ensino superior. Assevera que, mesmo assim, a fiscalização apontou receitas que supostamente não se enquadrariam em tal concepção.

Argumenta que, "em verdade, o lançamento em espeque finda por se mostrar absolutamente nulo, na medida em que deixou o Auditor Fiscal de especificamente motivar as razões do relacionamento de tais receitas, sem perquirir e/ou justificar as razões pelas quais tais receitas supostamente não seriam abarcadas pela norma de isenção na Lei do Prouni".

Ressalta que a documentação anexa evidencia a natureza das receitas indevidamente informadas pela fiscalização, as quais deverão ser excluídas do presente lançamento, pois estão acobertadas pela isenção da Lei do Prouni.

No tópico "**DA INDEVIDA/NULA EXAÇÃO QUANTO ÀS RECEITAS FINANCEIRAS**", requer a exclusão das receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da Cofins, uma vez que o STF já declarou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei de nº 9.718/1998.

No tópico "**DA INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO PIS SOBRE O FATURAMENTO DE INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS (NULIDADE DO LANÇAMENTO)**", pleiteia a anulação do presente lançamento, pois, no caso, inexistente a base de cálculo erigida pela Fiscalização. Aduz que a decisão da autoridade fazendária viola disposição de lei, que é o art. 13 da Medida Provisória de nº 2.158-35/2001.

Sustenta que, como a base de cálculo foi indevidamente fixada, o lançamento deve ser anulado.

Requer que se anule ou julgue improcedente o presente lançamento.

Devidamente processada a Impugnação a 3ª Turma da DRJ/CTA julgou, julgou parcialmente procedente conforme Acórdão nº 06-61.290 em sessão de 13 de dezembro de 2017

Cientificada do acórdão de Impugnação a recorrente em 31/01/2018 cf. Aviso de Recebimento (AR) , fls. 457, apresentou Recurso Voluntário de fls. 459 em 01/03/2018 no qual repisa os argumentos da Impugnação e aduz que:

(...)

a) Da Nulidade

(...)

i. NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA INOBSERVÂNCIA DA IMUNIDADE QUE ASSISTE A RECORRENTE.

(...)

ii. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO ANTE A VIOLAÇÃO DE NORMA ISENCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES ORA EXACIONADAS

(...)

a) DA ISENÇÃO DESCRITA PELA MEDIDA PROVISÓRIA DE N. 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001

(...)

a.1 DA FALTA DE ATO CANCELATÓRIO DA ISENÇÃO

(...)

b) DA ISENÇÃO DESCRITA NA LEI DO PROUNI

(...)

iii. DA INDEVIDA/NULA EXAÇÃO QUANTO ÀS RECEITAS FINANCEIRAS

(...)

iv. DA INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PARA O PIS SOBRE O FATURAMENTO (NULIDADE DO LANÇAMENTO)

(...)

Ao final a recorrente pugna pelo conhecimento e provimento total para que seja reformado o acórdão recorrido e ANULADO o mandado de procedimento fiscal e alternativamente caso não acatada as nulidades o provimento total para reconhecer as isenções a COFINS e PIS tanto pela Lei do Prouni (Lei n. 11.096/2005) quanto pela Medida Provisória de n. 2.158-35 de 2001, que excepcionou a regra geral insculpida na Lei n. 9.718/1998 e pela inobservância do procedimento previsto no art. 32 da Lei n. 9.532 para fins de suspensão de isenção e pela nulidade quanto ao PIS , uma vez que inexistente base de cálculo, posto não haver previsão legal , a saber , faturamento (receita bruta).

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade portanto dele tomo conhecimento.

2 PRELIMINAR

2.1 DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA INOBSERVÂNCIA DA IMUNIDADE QUE ASSISTIU À IMPUGNANTE, NOS TERMOS DO ART. 195, §7º DA CF/88 C/C ARTS. 9º E 14 DO CTN/ VIOLAÇÃO DE NORMA ISENCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES ORA EXACIONADAS/ DA INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PARA O PIS SOBRE O FATURAMENTO

Após a contextualização da demanda a recorrente em vários tópicos do recurso voluntário alega a nulidade como delineado nos itens a seguir:

(i) Que a recorrente estava à época amparada pela imunidade nos termos do art. 195, §7º da CF/88 uma vez que seria cumpridora dos requisitos constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional observando-se que o Supremo Tribunal Federal nos recentes julgamentos da ADI 2028 e Recurso Extraordinário 566.622;

(ii) Em alternatividade de argumento estariam preenchidos os requisitos ao gozo da isenção a COFINS e ao PIS tanto pela Lei do Prouni (Lei n. 11.096/2005) quanto pela Medida Provisória de n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 , que excepcionou a regra geral insculpida na Lei n. 9.718, de 27de novembro de 1998. Ainda que quanto à MPv 2.158-35 nenhuma relevância há em se perquirir se a receita isenta foi obtida de maneira contraprestacional ou não importando a penas a destinação inclusive a teor de Súmula CARF Nº 107;

(iii) Que no constexto da alínea “ii” seria nulo o lançamento por inobservância do procedimento do art. 32 da Lei n. 9.532, para fins de suspensão da isenção em tela;

(v) Finalmente quanto ao PIS , absolutamente nulo se faz o lançamento em razão de base de cálculo inexistente, posto que não previsto em lei , a saber o faturamento (receita bruta).

O acórdão recorrido assim se posiciona quanto a este tópico:

Inicialmente, cabe tecer considerações a respeito da nulidade, que foi pleiteada pela interessada em diversos tópicos de seu recurso.

Sobre o tema, o Decreto nº 70.235/72 estabelece no art. 59 que os despachos e as decisões administrativas somente serão nulos se lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso ora debatido não ocorreu nenhum dessas hipóteses, pois o Termo de Verificação Fiscal (TVF) e o Auto de Infração foram lavrados por autoridade competente e o exercício do direito de defesa foi plenamente atendido com a interposição da impugnação. É oportuno destacar que as informações fiscais apresentadas pela fiscalização no TVF permitiram à impugnante ter pleno conhecimento da infração que lhe foi atribuída, razão pela qual pôde fazer uma defesa detalhada e específica, o que demonstra ter tido pleno conhecimento da situação que gerou o Auto de Infração combatido. Entende-se, pois, que o Auto de Infração está devidamente motivado. Ademais, o lançamento fiscal teve por

base informações apresentadas pela própria interessada. Enfim, não há nenhuma razão para a anulação dos autos de infração em análise nesse processo.

Entende-se acertado o acórdão recorrido nesse ponto pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

Os argumentos manejados pela recorrente demonstram pleno conhecimento dos fundamentos do lançamento e acórdão recorrido não se vislumbrando cerceamento de defesa.

Os motivos alegados pela recorrente não implicam nulidade mas merecem ser analisados e decididos como questões de mérito.

Aprecio.

Rejeita-se a preliminar de nulidade.

3 MÉRITO

3.1 DA INOBSERVÂNCIA DA IMUNIDADE QUE ASSISTIU À IMPUGNANTE, NOS TERMOS DO ART. 195, §7º DA CF/88 C/C ARTS. 9º E 14 DO CTN

Alega a recorrente que foram julgadas as Ações Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2028,2228,2036 e 2621 e simultaneamente o Recurso Extraordinário (RE) 566.622, tratando da imunidade tributária concedida às entidades beneficentes de assistência social e educacionais, previstas no artigo 195, §7º da CF/88 c/arts. 9º,IV,C e 14 do Código Tributário Nacional (CTN)).

Indica a recorrente que a Suprema corte teria declarado inconstitucional, entre outros dispositivos legais, o art. 55 da Lei 8.212/92, Lei ordinária, na qual foi fundado este lançamento fiscal.

De acordo com a decisão seria inconstitucional a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

Caberia ao fisco comprovar o descumprimento do art. 14 do CTN , o que não restou demonstrado no procedimento.

Consta do acórdão recorrido

A interessada argumenta ser imune ao PIS/Pasep e à Cofins, com base no §7º do art. 195 da Constituição Federal, que determina o seguinte:

Art. 195. Omissis ...

§ 7º - São isentas de **contribuição para a seguridade social** as entidades beneficentes de assistência social **que atendam às exigências estabelecidas em lei.**(Grifei)

Da leitura do dispositivo, infere-se que, para poder se invocar a imunidade em tela, as entidades devem se caracterizar como beneficentes de assistência social e obedecer aos requisitos estabelecidos em lei.

Está-se diante das chamadas imunidades condicionadas, eis que o constituinte vinculou sua fruição ao cumprimento de requisitos previstos na legislação infraconstitucional, diferentemente das imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b” e “d” da CF, estas, incondicionadas (in Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Aires Barreto, Ed. Dialética, 2ª Edição, fls. 14 e 16).

À época dos fatos, os dois instrumentos normativos infraconstitucionais que regulamentaram a imunidade em questão eram o artigo 14 do CTN e o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991. O desatendimento de qualquer uma das condições previstas nos citados dispositivos impede a fruição da imunidade constitucional, in verbis:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (redação dada pela LC nº 104, de 10/01/2001)II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

...

Lei 8.212, de 1991:

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

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

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a criança, adolescentes, idosos e portadores de deficiência (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98, porém em vigor desde a MP nº 1.729, de 02/12/98 - a aplicabilidade deste inciso encontra-se suspensa em face de liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal - STF, na ADIN 2.028-5, de 14/07/99, referendada pelo plenário em 11/11/99);

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

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

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

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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.732, de 11/12/98. A aplicabilidade deste parágrafo encontra-se suspensa em face de liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal - STF, na ADIN nº 2.028-5, de 14/07/99, referendada pelo plenário em 11/11/99).

É oportuno destacar que o art. 55, acima transcrito, foi revogado pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que deu novo tratamento à matéria, notadamente, nos seus arts. 3º e 29 a 31. Tal revogação, entretanto, não repercute sobre o caso em tela, já que esse último diploma entrou em vigor na data de publicação, 30/11/2009, ao passo que a imunidade da instituição é verificada em relação a períodos de apuração anteriores. Ademais, a revogação do art. 55 pela MP nº 446, de 2008, não surtiu efeitos, tendo em vista a sua rejeição pelo Congresso Nacional.

No caso em análise, todavia, não consta que a interessada tenha cumprido qualquer dos requisitos legais para a fruição da imunidade requerida. Ela não demonstrou, sequer, ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de

Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Dessa forma, não demonstrando caracterizar-se como entidade beneficente de assistência social, a quem se destina a imunidade em foco, ela não pode ser reconhecida.

Entende-se acertado o acórdão recorrido nesse ponto pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

Nesse mesmo sentido o voto vencido do Acórdão nº 9303-010.974 – CSRF / 3ª Turma da relatoria do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator como qual concordo e transcrevo excertos:

Em endosso ao exame de admissibilidade, entende-se pelo **conhecimento restrito ao tema referente ao regramento para reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/1988, para elucidar se deve ser limitado ao cumprimento do art. 14 do CTN ou abranger ainda o atendimento ao art. 55 da Lei nº 8.212/1991**. Imperioso ressaltar, que a recorrente ao conclamar a aplicação da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, ela se declara na condição de Entidade Beneficente de Assistência Social, ou seja, há que se afastar suposta alegação de se trataria somente de uma Instituição de Educação Sem Fins Lucrativos. O abrigo constitucional é restrito, veja:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades **beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei.

No reino fático, não há controvérsias: o contribuinte atende ao comando do art. 14 do CTN, como se reconhece em diligência, mas não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, requisito constante no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (vigente à época dos fatos em análise nestes autos, mas posteriormente revogado pela Lei nº 12.101/2009, que deu novo tratamento ao tema). Importante ainda destacar que não se volta o contencioso à definição de “receitas de atividade própria”, tema hoje sumulado, no CARF (Súmula CARF nº 107).

A discussão que persiste nos autos é exatamente a que se encontra no RE nº 566.622/RS, com repercussão geral reconhecida (“STF-Repercussão Geral-Tema 32-Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social”), no qual a Suprema Corte, em 18/12/2019 (com Ata de Julgamento publicada em DJE de 03/02/2020):

“... por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) **assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991**, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: **“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”**, nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator). Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.” (disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2565291&numeroProcesso=566622&classeProcesso=RE&numeroTema=32>) (grifo nosso)

Tal decisão promove aparas ao teor original do acórdão proferido pelo STF, em relação ao mesmo RE, em 23/08/2017, que revelava o entendimento de que os requisitos para o gozo de imunidade haveriam de estar previstos em lei complementar.

A recorrente apresenta arrazoado em sintonia com o entendimento superado, juntando jurisprudência anterior da Suprema Corte.

Também na instância administrativa desta Câmara Superior de Recursos Fiscais tem prevalecido o entendimento de que os requisitos para gozo da imunidade em relação a contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da CF/1988 podem ser estabelecidos em lei ordinária, a exemplo da Lei nº 8.212/1991.

Transcreva-se precedente de nesse sentido:

“ISENÇÃO. INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A isenção de entidades beneficentes ao pagamento das contribuições sociais está condicionada ao preenchimento cumulativo dos requisitos fixados em Lei e que, comprovadamente, tenham como objetivo a assistência social beneficente.” (grifo nosso) (Acórdão n o 9303-003.475, Rel. Cons. Valcir Gassen, unânime-com três votos pelas conclusões, das Cons. Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Tereza Martinez López, sessão de 24.fev.2016, presentes ainda os Cons. Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Rodrigo da Costa Pôssas).

No citado precedente, o relator aclara, ao final de seu voto:

“Por fim, alega a Recorrente que apenas lei complementar poderia disciplinar questões relativas à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, para entidade de assistência social, apesar do dispositivo constitucional tratar

desta forma: “§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências **estabelecidas em lei.**”(grifou-se).

Neste sentido, **entende-se que o legislador constituinte quando optou pelo uso da expressão lei, referia-se ao ato normativo lei ordinária**, tanto que, quando decidiu de forma contrária, optou pela utilização da expressão “lei complementar” ou referência a outra espécie de ato normativo. Exemplos inúmeros verificáveis na Constituição Federal dessa prática.” (grifo nosso)

Alinhando-me tanto com o precedente deste colegiado, quanto com o recente posicionamento do STF, entendo que é legítima a exigência de cumprimento do requisito previsto no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (CEBAS) para gozo da imunidade em relação a contribuições sociais, referida no art. 195, § 7º , da CF/1988.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.2 VIOLAÇÃO DE NORMA ISENCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES DA ISENÇÃO DESCRITA NA LEI DO Prouni

Alega a recorrente nesse tópico que estaria amparada pela isenção prevista na Lei do Prouni (Lei n. 11.096/2005) tendo a autoridade fiscal lançadora valorado indevidamente ao considerar como receita imprópria os rendimentos legitimamente enquadrados no termos da Lei do Prouni.

Consta do acórdão recorrido

A impugnante reclama, neste tópico, que tem o direito à isenção das receitas lançadas, conforme lhe assegura a Lei do Prouni. Alega que o art. 8º da Lei nº 11.096/2006 isenta da tributação do PIS e da Cofins a receita decorrente da realização de atividades de ensino superior. Diz ser indevida a inclusão das seguintes receitas na base de cálculo: Receitas NEAD (mensalidades dos cursos à distância da pós-graduação); Outras taxas e Serviços (decorrentes de cópia de documentos e etc); Inscrição para o Vestibular; Receitas Biblioteca (cobrança de multa por não devolução de livros); Receitas CAA (outras receitas como requerimentos, históricos escolares e etc); Inscrição Diversas NEAD (taxa de inscrição no núcleo de ensino a distância). Ressalta que a documentação anexa evidencia a natureza das receitas indevidamente tributadas.

Pois bem, o referido artigo da Lei do Prouni determina o seguinte:

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1998;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos seqüenciais de formação específica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias. (g.n.)

O § 1º acima transcrito deixa claro que a isenção em comento não abrange a totalidade das receitas auferidas pela instituição de ensino, mas apenas as receitas decorrentes da realização de atividades de ensino superior proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

A matéria foi disciplinada pela Receita Federal do Brasil, conforme determinado pelo § 2º, por meio da Instrução Normativa SRF nº 456, de 05/10/2004 (vigente no período de apuração ao qual se refere o pagamento cuja restituição é pleiteada), cujos artigos 1º e 3º dispõem o seguinte:

Art. 1º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderir ao Programa Universidade para Todos (Prouni) nos termos dos arts. 5º da Medida Provisória nº 213, de 2004, ficará isenta, no período de vigência do termo de adesão, das seguintes contribuições e imposto:

I - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

II - Contribuição para o PIS/Pasep;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e

IV - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

§ 1º A isenção de que trata o caput recairá sobre o lucro na hipótese dos incisos III e IV, e sobre o valor da receita auferida na hipótese dos incisos I e II, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos seqüenciais de formação específica.

(...)

Art. 3º Para usufruir da isenção, a instituição de ensino deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas,

custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados das demais atividades.

Como se vê, a Instrução Normativa também deixa claro que a isenção restringe-se às receitas decorrentes da realização de atividades de ensino superior e estabelece que a instituição deverá demonstrar em sua contabilidade, de maneira segregada, os elementos que compõem as receitas referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção.

No presente caso, nenhuma das receitas lançadas pela fiscalização dizem respeito à "realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos seqüenciais de formação específica". Consoante o Termo de Verificação Fiscal, as receitas sobre as quais recaíram os lançamentos em análise foram:

- .receitas de curso de pós-graduação; .
- receitas de aluguéis;
- .reembolso de luz;
- . receitas NEAD;
- . outras taxas e serviços;
- . taxas clínicas (odontologia, enfermagem, fisioterapia e psicologia);
- . taxas diversas secretaria;
- . receitas CAA;
- . receitas biblioteca;
- . inscrições cursos pós-graduação;
- . inscrições eventos PREAC;
- . inscrições diversas NEAD.

Obviamente, as receitas acima indicadas não dizem respeito ao objeto de isenção da Lei do Prouni, razão pela qual entende-se que os lançamentos em debate estão corretos.

No mesmo sentido o Acórdão nº 3301-006.479 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária conforme voto do i Conselheiro Ari Vendramini do qual transcrevo excertos:

23. Com relação ao ano calendário de 2009, assim se pronunciou o Ilustre Julgador da DRJ/BHE :

A situação que se afigura no ano-calendário de 2009 difere do ocorrido em 2008 vez que neste ano-calendário os centros de custo relacionados às atividades de ensino superior subdividem-se em atividades de Graduação e Pós-Graduação.

Neste contexto, apenas as receitas originadas das atividades de Graduação estariam beneficiadas com a isenção no § 1º do art. 8º da Lei nº 11.096/2005,

donde necessário o desdobramento das contas contábeis referentes às atividades de ensino superior.

No ano de 2009, a conta de receita das atividades de ensino superior foi desdobrada em “4.1.01.07.01 Mensalidade Curso Superior – Graduação” e “4.1.01.07.02 Mensalidade Curso Superior – Pós Graduação”.

Não localizamos nos autos intimações relativas ao ano-calendário 2009 mas pelos Balancetes Comparativos de Movimentos Mensais apresentados junto à Impugnação, observa-se o seguinte elenco de contas no tocante às receitas:

(...)

Contudo, a segregação referente às atividades beneficiadas com isenção limita-se às contas contábeis de receitas. As demais contas que contabilizam parcelas redutoras (devolução de mensalidades, descontos concedidos s/ mensalidades), custos e despesas não estão desdobradas aos respectivos segmentos de educação superior.

O art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 456, de 5 de outubro de 2004 assim preconiza:

Art. 3º Para usufruir da isenção, a instituição de ensino deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados das demais atividades.

Sendo assim, não basta apenas a segregação das receitas beneficiadas com a isenção do Prouni, mas também haverão de ser segregados todos os custos, despesas e resultados relativos à atividade isenta.

Tal situação não se observa na escrituração do segmento de educação superior em 2009.

A exemplo, cite-se a conta “3.5.06.03 – Descontos Cadastrados s/Mensalidades”, cujos valores influenciam diretamente na apuração das bases de cálculo do Pis e da Cofins: embora a contabilização dos descontos concedidos sobre mensalidades permita identificar o centro de custos ao qual se relaciona a despesa, não é possível identificar se o desconto se aplica ao segmento de Ensino Superior – Graduação, beneficiado com a norma isentiva, ou ao segmento de Pós-Graduação, que não faz jus à isenção. Igual funcionamento se observa nas contas relativas às bolsas concedidas e demais despesas incorridas.

Do exposto, com relação aos períodos de apuração do ano-calendário De 2009, o lançamento merece ser mantido.

24. Diante da autorização legal para que a regulamentação das condições para usufruição da isenção com relação ao PROUNI fosse efetivada pela Secretaria da Receita Federal, estas regras devem ser obedecidas para que a instituição possa ser beneficiária da isenção.

Entende ainda a recorrente que o Auditor Fiscal deixou de especificamente motivar as razões do relacionamento das receitas que foram mantidas pelo acórdão recorrido sem justificar as razões pelas quais tais receitas supostamente não seriam abarcadas pela norma de isenção prevista na Lei do PROUNI.

No caso em tela indiscutível que o lançamento não inclui receitas proveniente de cursos de graduação ou cursos seqüenciais de formação específica" tratando se indubitavelmente de receitas de cursos de pós-graduação etc não alcançadas pela isenção prevista na Lei n. 11.096/2005" conforme delineado no acórdão recorrido.

Dessa forma entende-se acertado o acórdão recorrido por seus fundamentos que se adota como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.3 VIOLAÇÃO DE NORMA ISENCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES/DA ISENÇÃO DESCRITA PELA MEDIDA PROVISÓRIA DE N. 2.158-35, DE 24/08/2021 E DA INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO PIS SOBRE O FATURAMENTO DE INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS ATO CANCELATÓRIO

Argumenta também a recorrente pelo enquadramento no descrito pela Medida Provisória de n. 2.158-35 de 2001 conforme disposto em seus artigos 13, inciso IV e 14 , inciso X.

Alega ainda que toda a receita descrita no lançamento foi integralmente revertida aos fins institucionais da recorrente e por tratar-se de entendimento pacífico em Recurso Repetitivo do STJ (TEMA 624), bem como estampada na Súmula CARF 107 e Portaria PGFN nº 502/2016, sendo obrigatório seu conhecimento e aplicação, conforme Regimento Interno do CARF.

Consta do acórdão recorrido quanto a esta matéria que:

No recurso apresentado, o sujeito passivo aduz ter direito à isenção da Cofins prevista nos arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/2001, bem como no art. 15 da Lei nº 9.532/1997. Sustenta, ainda, que o PIS deve incidir sobre a folha de salários e, como a base de cálculo foi indevidamente fixada, o lançamento deve ser anulado.

Pois bem, a fruição da isenção da Cofins, bem como a incidência do PIS sobre a folha de salários, para as instituições de educação e de assistência social, a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97, está fundamentada nas disposições dos arts. 13 e 14 da MP nº 2.158-35/2001:

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;

[...]

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

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

Por sua vez, o mencionado art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece as condições e requisitos necessários para o gozo da imunidade de impostos prevista no art. 150, inc. VI, da Constituição Federal de 1988, in verbis:

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. [...] (Grifei)

Contudo, como se depreende dos autos, a interessada não se enquadrava como instituição de assistência social a que se refere o citado diploma legal e, nem tampouco, conseguiu comprovar tal situação na impugnação em análise.

As provas que acostou aos autos, mera relação das contas contábeis e de seus valores, não comprovam minimamente o cumprimento dos requisitos para que os sujeitos passivos tenham direito a esse benefício fiscal.

Ademais, especificamente quanto à Cofins, a isenção (art. 14, inc. X, da MP nº 2.158-35/2001) se refere somente às atividades próprias das instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97.

A IN SRF nº 247/2002 definiu em seu art. 47, § 2º, o que seriam receitas derivadas das atividades próprias:

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.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 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. (Grifei).

Em relação às receitas lançadas, percebe-se claramente que elas não se amoldam ao requisito do §2º acima transcrito.

Em síntese, pelos elementos carreados aos autos, não há como reconhecer a contribuinte como Entidade Beneficente de Assistência Social. Ademais, a impugnante não conseguiu demonstrar atender os requisitos para fazer jus à incidência do PIS sobre a folha de salários, assim como não provou que suas receitas são derivadas de atividades próprias (art. 14, inc. X, da MP nº 2.158-

35/2001, c/c art. 47, § 2º, da IN SRF nº 247/2002) para ter direito à isenção da Cofins.

Importante verificar o alcance do decidido pelo STJ conforme o teor do Tema 624:

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.(Grifo nosso)

Veja-se também o teor da 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).

O que se verifica é que tanto a Súmula CARF 107 quanto o Tema 624 STJ definem que as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade" afastando apenas o § 2º da IN/SRF 247/2002.

Nesse sentido o Acórdão CSRF nº 9303-005.771 – 3ª Turma conforme voto do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator do qual transcrevo excertos:

(...)

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 os conselheiros do CARF(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.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.

(...)

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 "**nesta extensão**". Não abrange todas as receitas auferidas pela entidade, e a Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, fala expressamente, como já visto, que "o lançamento ocorreu por não terem sido oferecidas à tributação as receitas decorrentes de mensalidades, aluguéis e aplicações financeiras".

Sem dúvida, 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", mas considerando que o assunto foi aventado no Recurso –, 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.

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

Observe-se conforme o acórdão recorrido a recorrente não comprovou que estaria alcançada pela isenção sob o fundamento discutido nesse tópico quanto a COFINS e à incidência PIS sobre a folha de pagamentos:

Contudo, como se depreende dos autos, a interessada não se enquadrava como instituição de assistência social a que se refere o citado diploma legal e, nem tampouco, conseguiu comprovar tal situação na impugnação em análise.

As provas que acostou aos autos, mera relação das contas contábeis e de seus valores, não comprovam minimamente o cumprimento dos requisitos para que os sujeitos passivos tenham direito a esse benefício fiscal.

O acórdão recorrido como reforço aos seus argumentos aponta para o § 2º da IN SRF 247/2002 para concluir que as receitas mantidas não seriam receitas derivadas de atividades próprias o que nesse aspecto entendo não lhe assistir razão em vista da Súmula CARF 107 e o decidido pelo STJ (Tema 624) que pôs fim a essa controvérsia.

Transcrevo excerto do voto do acórdão recorrido:

A IN SRF nº 247/2002 definiu em seu art. 47, § 2º, o que seriam receitas derivadas das atividades próprias:

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.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Entende-se que a Súmula CARF Nº 107 seja suficiente para afastar a tributação das receitas referente a mensalidades mesmo que de cunho contraprestacional mas não todos os ingressos da recorrente.

Ademais remanesçam outros aspectos do acórdão recorrido que encontram amparo na IN/SRF nº.247/2002. Conforme o acórdão recorrido a recorrente não comprovou a qualidade de entidade beneficente mediante a apresentação do CEBAS. Esta exigência está prevista no. § 1º da referida Instrução normativa 247/2002.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Pelo exposto entende-se que não se aplica a Súmula CARF 107 e o Tema 624 STJ ao caso quando a recorrente não comprovou a qualidade de beneficente conforme IN SRF 247/2002 mediante apresentação do CEBAS nem mediante seus documentos fisco contábeis.

A recorrente traz em recurso voluntário o argumento quanto a falta de Ato Cancelatório prévio da Isenção discutido neste tópico:

Reitera-se que não há qualquer acusação ou desabono à natureza da instituição que legitime o afastamento do direito isentivo, conforme prescrevem o art. 14 da Lei 9.532 cominado com o art. 32 da Lei 9.430, in verbis:

Consta do acórdão recorrido:

Em síntese, pelos elementos carreados aos autos, não há como reconhecer a contribuinte como Entidade Beneficente de Assistência Social. Ademais, a impugnante não conseguiu demonstrar atender os requisitos para fazer jus à incidência do PIS sobre a folha de salários, assim como não provou que suas receitas são derivadas de atividades próprias (art. 14, inc. X, da MP nº 2.158-35/2001, c/c art. 47, § 2º, da IN SRF nº 247/2002) para ter direito à isenção da Cofins.

Entende-se que a recorrente não logrou demonstrar atender os requisitos para fazer jus à incidência do PIS sobre a folha de salários e a isenção COFINS do art.14, inc X da MP nº 2.158-35/2001 e art.art. 15 da Lei nº 9.532/1997.Embora as receitas mantidas pelo acórdão recorrido seja em sua maior parte referente a mensalidades de curso de pós graduação não se pode aplicar a súmula CARF 107 visto que não foi comprovada a sua qualidade de beneficente ou filantrópica.

Portanto as receitas lançadas que foram mantidas no acórdão recorrido não encontram amparo para a isenção COFINS ou tributação PIS sobre a folha de salários com o fundamento na Medida Provisória de n. 2.158-35 de 2001 conforme disposto em seus artigos 13, inciso IV e 14 , inciso X e art. 15 da Lei nº 9.532/1997. Não tendo a recorrente comprovado os requisitos para usufruir do benefício fiscal.

Não se trata no caso de entidade beneficente ou filantrópica não havendo portanto que se falar da necessidade de ato cancelatório prévio de ato inexistente ou não comprovado os requisitos.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, Rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro