



Solução de Consulta nº 141 - Cosit

Data 19 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial representativo de controvérsia nº 1.353.111-RS, submetido ao rito do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - antigo Código de Processo Civil (CPC), firmou o entendimento de que as receitas auferidas a título de mensalidades pagas pelos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos referidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, em contrapartida aos serviços educacionais prestados, são decorrentes de atividades próprias dessas entidades, afastando, dessarte, a aplicação do disposto no § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

Por conseguinte, em razão do teor da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016, as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil encontram-se vinculadas ao aludido entendimento, pelo que esta não constituirá créditos da Cofins relativos a tal matéria.

Outrossim, é assente a interpretação da PGFN no sentido de que o acolhimento de tese jurídica firmada sob a técnica do art. 543-C do CPC de 1973, em sentido mais favorável ao contribuinte, permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição do indébito e à compensação, na forma dos arts. 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), e da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, inciso III, e 14, inciso X; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso V, §§ 4º, 5º e 7º; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016; Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

Relatório

Examina-se consulta apresentada pela bastante representante legal da pessoa jurídica referida em epígrafe, recepcionada pela unidade preparadora em 24 de agosto de 2016 (cfr. fl. 2). Ao princípio, a requerente informa que a consulente exerce as atividades de educação infantil (creche e pré-escola) e de ensino fundamental. Alega tratar-se de entidade sem fins lucrativos, sujeita à apuração da Cofins conforme o regime cumulativo, de que cuida a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Refere promover o faturamento das mensalidades pagas pelos alunos como contraprestação dos serviços educacionais, e que, dado o seu caráter contraprestacional direto, oferece à tributação da Cofins a totalidade de tais receitas.

2. De seguida, colaciona a Nota PGFN/CRJ nº 333, de 25 de abril de 2016, segundo a qual 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 nº 1.858, de 1999 (atual MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da Instrução Normativa (doravante chamada de “IN”) SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nessa extensão. A postulante recorda que, em caso análogo, a Solução de Consulta Cosit nº 152, de 17 de junho de 2015, decidiu que a Receita Federal se encontra vinculada ao entendimento da PGFN, pelo que os pagamentos já efetuados são considerados indevidos, passíveis de restituição ou de compensação.

3. Consequentemente, a solicitante interroga: a) se a Receita Federal do Brasil não constituirá créditos tributários da Cofins sobre as mensalidades pagas pelos alunos em contraprestação pelos serviços educacionais prestados pelas entidades sem fins lucrativos, nos termos da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016, do art. 19, inciso V, § 4º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014; e b) se os valores da Cofins incidente sobre as mensalidades pagas pelos alunos, recolhidos para a União nos últimos cinco anos, configuram pagamentos indevidos ou a maior, passíveis de restituição, a teor do art. 73 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do art. 2º, I, e do art. 3º, I, § 1º, da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

4. A consultante presta, ainda, as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Por seu turno, a repartição preparadora intimou a petionária a sanear o feito, na forma da legislação pertinente (fls. 28/29). Em resposta, atravessada às fls. 37-66, em suma, a postulante assevera não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, conforme os arts. 13 e 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; no entanto, alega preencher os requisitos estabelecidos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, como requer o art. 13, III, c.c. art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 2001, para fruição da isenção da Cofins.

6. É o relatório, com supressões decorrentes da apertada síntese.

Fundamentos

7. Ao princípio, cumpre assinalar que este feito preenche os requisitos de admissibilidade pertinentes, estando apto ao conhecimento por parte desta Autoridade Tributária. Nada obstante, ressalta-se que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pelo consulente, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

8. Neste diapasão, por oportuno, salienta-se, outrossim, que **o instituto da consulta não se presta ao exame probatório de fatos e documentos pertinentes às figuras da imunidade e isenção tributárias, pelo que esta decisão não constitui, em absoluto, instrumento declaratório do reconhecimento do suposto direito da consulente à fruição dessas formas de exoneração fiscal.**

9. Ora bem, adentrando-se no mérito da questão, recorde-se que a aludida Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016 — exarada com fundamento no art. 19, inciso V, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522, de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, atos esses que versam sobre o chamado *efeito vinculante administrativo*, isto é, a observância, nos atos praticados pela administração tributária, das decisões definitivas e uniformes dos Tribunais Superiores — estabelece nestes excertos como segue:

“Trata-se da análise do julgamento do Recurso Especial nº 1.353.111-RS, submetido à sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (CPC/73), no qual o Superior Tribunal de Justiça - STJ apreciou controvérsia relativa à isenção da Cofins contida no art. 14, X, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atual MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), em relação às entidades sem fins lucrativos, a fim de elucidar se o benefício fiscal em questão abrange as mensalidades pagas pelos alunos como contraprestação pelos serviços educacionais prestados pelas citadas entidades.

[...]

5. O STJ, na sessão de 23/09/2015, concluiu o julgamento do Recurso Especial nº 1.353-111-RS, interposto pela Fazenda Nacional e afetado como representativo da controvérsia (CPC/73, art. 543-C), em acórdão da lavra do Ministro Mauro Campbell Marques, assim ementado:

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.

2. O § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n.º 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. [...]

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. (REsp 1353111/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2015, DJe 18/12/2015).

6. De início, registre-se que o julgamento teve por objeto definir se as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino sem fins lucrativos, em contrapartida aos serviços educacionais prestados, são alcançadas pela isenção da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, contemplada no art. 14, X, da MP n.º 2.158-35, de 2001 (originalmente prevista na MP n.º 1.858, de 1999).

7. Consoante delimitação extraída do voto do Min. Mauro Campbell Marques, o recurso representativo em questão “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 (v.g. 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”.

8. Para adequada compreensão do julgado, imperioso transcrever os dispositivos legais que conformam o benefício fiscal em análise:

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (anterior MP nº 1.858-6, de 1999)

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. (...) 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;

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

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.

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa: (...) 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, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

9. De acordo com o art. 13, III, art. 14, X, ambos da MP nº 2.158-35, de 2001, e art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, as receitas relativas às atividades próprias da instituição de educação ou 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, estão isentas do pagamento da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

10. Para o STJ, o art. 47, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, ao excluir da isenção da Cofins os valores pagos a título de contraprestação pelos serviços educacionais oferecidos pela instituição

de ensino sem fins lucrativos, teria desbordado de seu legítimo alcance, conferindo interpretação excessivamente restrita aos dispositivos de lei que deveria regulamentar.

11. *Nos termos do voto do Min. Mauro Campbell Marques, sendo a prestação de serviços educacionais a razão de existir, o núcleo da atividade de uma instituição de ensino, a teor do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, forçoso reconhecer que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) são decorrentes de “atividades próprias da entidade”, conforme exige o art. 14, X, da MP nº 1.858, de 1999 (atual MP nº 2.158-35, de 2001).*

12. *No julgamento, salientou-se que o STF, ao deferir liminar na ADIn nº 2.028/DF para suspender o art. 55, III e § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, o qual exigia a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, reconheceu ser a natureza contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência das entidades sem fins lucrativos que prestam serviços educacionais e que são constitucionalmente incentivadas para atuarem de forma complementar ao Estado.*

13. *Em reforço a esse entendimento, fez-se menção à Lei nº 12.101, de 2009, que, reconhecendo a importância das atividades contraprestacionais, estabeleceu, em seu art. 13, apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo, in totum, dos benefícios fiscais de imunidade e isenção.*

14. *Ademais, o Min. relator, em seu voto, registra a existência de vários e recentes julgados do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que entendem ter o art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, extrapolado os limites do art. 14, X, da Medida Provisória 2.158-35, de 2001.*

15. *Sendo assim, a Corte assentou, por maioria, o entendimento no sentido de que “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”.*

16. *Por todo exposto, considerando estar a matéria pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, na forma do art. 543-C do CPC/73, e não ostentando feição constitucional que viabilize o seu conhecimento pelo STF, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), o qual permite a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.*

17. *O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, cumprindo-lhe promover a adequação do disposto no art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247, de 2002.”*

10. Por seu turno, o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013, exara este entendimento genérico quanto à possibilidade de restituição e compensação em casos semelhantes ao consultado:

“4. Consequências da introdução da nova interpretação jurídica da Fazenda Nacional na legislação tributária, fundada em precedente formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC [de 1973].

[...]

4.2. Restituição do indébito e compensação. A mudança de entendimento em sentido favorável ao contribuinte enseja a possibilidade de restituição e de compensação dos valores efetivamente pagos, na forma da legislação em vigor.

[...]

144. Por conseguinte, caso a Fazenda Nacional acolha o mérito da tese definida pelos Tribunais Superiores na forma dos art. 543-B e 543-C, do CPC, cujo teor, por sua vez, afasta a incidência tributária (total ou parcialmente) em dadas circunstâncias, a introdução desse novo entendimento jurídico mais benéfico ao contribuinte deve aplicar-se retroativamente aos lançamentos já efetuados sob a regência do entendimento mais gravoso, de modo a afastar a exigência tributária em desacordo com a nova exegese.

[...]

154. O acolhimento de tese jurídica firmada sob a técnica dos arts. 543-B e 543-C do CPC [de 1973], em sentido mais favorável ao contribuinte, permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição do indébito, na forma dos arts. 165 e 168 do CTN.

155. Ao admitir a correção da interpretação jurisprudencial que afasta, no todo ou em parte, a exigência tributária, a Fazenda Nacional passa a reputar indevidos os créditos lançados de acordo com os critérios superados, surgindo, como consequência, a possibilidade de restituição e de compensação dos valores efetivamente pagos, na forma da legislação em vigor.

156. Em tais hipóteses (de valores efetivamente pagos), a repetição do indébito dar-se-á conforme as regras dispostas nos arts. 165 e seguintes do CTN, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal.”

11. Cumpre adicionar por oportuno que a IN RFB nº 1.300, de 2012, citada pela consultante em sua petição, foi revogada pela IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, a qual consolida atualmente as regras relativas à restituição, à compensação, ao ressarcimento e ao reembolso no âmbito da RFB.

Conclusão

12. Em face do exposto, conclui-se que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial representativo de controvérsia nº 1.353.111-RS, submetido ao rito do art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - antigo Código de Processo Civil (CPC), firmou o entendimento de que as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos referidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, em contrapartida aos serviços educacionais prestados, são decorrentes de atividades próprias dessas entidades, afastando, dessarte, a aplicação do disposto no § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002. Por conseguinte, em razão do teor da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016, forte no art. 19, inciso V, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522, de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil encontram-se vinculadas ao aludido entendimento, pelo que esta não constituirá créditos da Cofins relativos a tal matéria.

13. Nessa esteira, a possibilidade de restituição e compensação de valores efetivamente pagos, na espécie, obedecerá ao disposto no supratranscrito Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013, na forma da IN RFB nº 1.717, de 2017, observados os arts. 165 e 168 do CTN.

14. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(Assinatura digital)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Assinatura digital)

LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

15. De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados – Cotri.

(Assinatura digital)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

(Assinatura digital)

REGINA COELI ALVES DE MELLO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

16. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(Assinatura digital)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

17. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(Assinatura digital)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit