



## NOTA PGFN/CRJ/Nº 333/2016

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.353.111-RS. Recurso representativo da controvérsia. Feito submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC/73. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Inclusão do tema na lista do art. 1º, V, da Portaria PGFN nº 294/2010.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

### I

#### Objeto da presente Nota Explicativa

Trata-se da análise do julgamento do Recurso Especial nº 1.353.111-RS<sup>1</sup>, 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.

2. Pretende-se, nesta Nota Explicativa, formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado em referência, viabilizando a

---

<sup>1</sup> Transitado em julgado em 02/03/2016.



adequada observância da tese por parte da Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014<sup>2</sup>.

3. Registre-se que, por meio do Memorando nº 502/2016/PGFN/PGA, a RFB foi cientificada acerca da conclusão do julgamento do REsp nº 1.353.111/RS, assim como da provável inclusão da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, não tendo encaminhado, até a presente data, quaisquer considerações ou questionamentos no tocante à extensão, ao alcance ou à operacionalização do cumprimento da decisão.

4. É o breve relato da controvérsia. Passa-se à apreciação.

## II

### Análise do julgado

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

---

<sup>2</sup> Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. § 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos. § 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes. § 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput. § 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.



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 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. **Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída**, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidias, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel.

Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997".

**6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.**



7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(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 nº 2.158-35, de 2001 (originalmente prevista na MP nº 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 (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”.

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:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

**III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;**

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;



VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;  
IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e  
X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

**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, assembléia 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<sup>3</sup> (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<sup>4</sup>, cumprindo-lhe promover a adequação do disposto no art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247, de 2002.

### III

#### Encaminhamentos

18. Propõe-se, por conseguinte, a inclusão de item na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 1º, V, da Portaria PGFN nº 294, de 2010, nos termos que se seguem:

**RESP nº 1.353.111 - RS**

Relator: Ministro Mauro Campbell Marques  
Recorrente: Fazenda Nacional  
Recorrido: Sociedade Educacional Monteiro Lobato  
Data do julgamento: 23/09/2015

**Tema:** COFINS. Isenção do art. 14, X, da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). Mensalidades pagas às instituições de ensino sem fins lucrativos.

<sup>3</sup> Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (...) V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos [art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil](#), com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. [\(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#) (...)."

<sup>4</sup> § 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#) § 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#) § 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. [\(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)."



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

**Resumo:** 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 2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247/2002, nessa extensão.

19. Ademais, sugere-se que a presente Nota, caso aprovada, seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, bem como amplamente divulgada à Carreira.

20. É a manifestação.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 20 de abril de 2016.

**GEILA LÍDIA BARRETO BARBOSA DINIZ**  
Procuradora da Fazenda Nacional





Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

DESPACHO PGFN/CRJ/ S/N /2016

**Documento:** Sem Registro

**Interessado:** PGFN/CRJ

**Assunto:** Documento público. Ausência de sigilo. Recurso Especial nº 1.353.111-RS. Recurso representativo da controvérsia. Feito submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC/73. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Inclusão do tema na lista do art. 1º, V, da Portaria PGFN nº 294/2010. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Trata-se de NOTA PGFN/CRJ/Nº 333 /2016, da lavra da Procuradora GEILA LÍDIA BARRETO BARBOSA DINIZ, com a qual manifesto minha concordância.

De acordo.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 22 de abril de 2016.

**ROGÉRIO CAMPOS**  
Coordenador-Geral da Representação Judicial  
da Fazenda Nacional

Aprovo. Dê-se o encaminhamento proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 25 de abril de 2016.

**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**  
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário