



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

Processo nº 10073.001621/99-88
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.886 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2014
Matéria COFINS. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOBEU - SOCIEDADE BARRAMANSENSE DE ENSINO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

COFINS. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 70. INAPLICABILIDADE.

A isenção da COFINS versada no art. 6º, III da Lei Complementar 70/91 não se aplica às instituições de ensino superior que cobram pelos serviços prestados, visto que aí se cuida de entidades beneficentes de assistência social.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e as Conselheiras Fabíola Cassiano Keramidas e Nanci Gama, que negavam provimento.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO – Presidente Substituto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

EDITADO EM: 20/03/2014

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 02/04/2

014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 20/03/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 15/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki e Fabíola Cassiano Keramidas (em substituição à Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente da Primeira Seção, em substituição ao Presidente Otacílio Cartaxo). Ausentes, justificadamente, o Presidente Otacílio Cartaxo e a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso da Fazenda Nacional contra decisão proferida, ainda no ano de 2005, pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

O processo havia sido assim relatado por ocasião do julgamento ora sob recurso:

Versam os autos lançamento de ofício de COFINS relativo aos períodos de apuração janeiro de 1995 a dezembro de 1998, com base no entendimento do Fisco (fls. 08/09 e 234) de que o contribuinte deixou de atender requisitos que condicionavam a isenção de COFINS, sendo eles a concessão de vantagens e benefícios a sócios fundadores através de licença sem prejuízo de suas remunerações, o que infringiria o inciso IV do artigo 55 da Lei nº 8.212, e a não destinação de, no mínimo, 60% da receita com mensalidades cobradas, contrariando o previsto no artigo 2º, VI, do Decreto nº 2.306, de 19/08/97.

Tendo a 4ª Turma da DRJ-II no Rio de Janeiro - RJ julgado procedente o lançamento (fls. 408/415), contra ela foi interposto o presente recurso voluntário, no qual, em síntese, alega em preliminar que a r. decisão não levou em consideração as manifestações de inconformidade apresentadas contra os atos declaratórios suspensivos de sua imunidade nos processos administrativos 10073.000587/99-14 e 13727.000533/99-05, ainda não definitivamente julgadas, e que por essa razão estaria a fiscalização impedida de efetuar o lançamento eis que ainda incertos esses atos. No mérito, pugna que as exigências para o reconhecimento da imunidade dada pelo artigo 195 da Constituição Federal encontram-se no artigo 14 do CTN, em relação ao qual não houve prova de infringência pelo fiscal autuante. Mesmo se tal não tivesse ocorrido, não foi comprovado pela fiscalização que a instituição não destina sessenta por cento da receita de suas mensalidades com despesas de pessoal docente e técnico administrativo. Isso porque muitos alunos atrasam o pagamento das mensalidades, o que gera uma distorção nos valores verificados pelo agente fiscal, e que deveriam ter sido analisados os valores das mensalidades até a data de seu vencimento.

Como se vê, o nobre relator, Conselheiro Jorge Freire, menciona apenas “isenção”, sem enfatizar com clareza a base legal de tal instituto.

No voto condutor do acórdão, assim se expressou o Relator:

Em síntese, a controvérsia gira em torno da aplicação à dependente da imunidade estatuída no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, ou não. E tal norma está assim positivada:

São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

Assim, dúvida não há que a lide gira em torno da aplicação de imunidade e, de forma alguma, como incorretamente inserto no texto constitucional, de isenção. E a marcação de tal distinção é fulcral para o deslinde do litígio.

A partir daí, o voto examina os requisitos para validade da imunidade de que cuida o art. 195 e conclui que não houve o descumprimento porquanto aplicáveis apenas as disposições do CTN, dado que a regulamentação constitucional requer lei complementar. Ele foi acolhido por maioria, vencidos o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres e a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Mas o lançamento questiona o cumprimento dos requisitos relativos à isenção versada no art. 6º da Lei Complementar 70, em nenhum momento se referindo a imunidade, nem mesmo sob o “epíteto” de isenção como entendeu o dr. Jorge.

O acórdão foi objeto de embargos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, rejeitados pelo relator.

O especial da Fazenda Nacional foi interposto por “contrariedade à lei”, apontando o representante da Fazenda Nacional ofensa ao art. 77 da Lei 9.430, na medida em que, por via transversa, o acórdão acabou por declarar a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212.

Em contrarrazões, a recorrida informa que a “cassação” de sua imunidade para o ano de 1997, objeto de processo julgado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, foi ali revista, o que, entende, afetaria o julgamento deste e reitera a aplicabilidade exclusiva do art. 14 do CTN.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso foi bem admitido na medida em que aponta com clareza o dispositivo que teria sido, na opinião da Fazenda Nacional, contrariado pelo *decisum*. Dele conheço.

Começo sua análise pelo registro de que foi o primeiro julgamento da matéria de que participei ainda na época dos Conselhos de Contribuintes e acompanhei o n. relator, douto Conselheiro Jorge Freire.

De lá para cá, porém, após ter aprofundado o exame da matéria, concluí pela total impropriedade de aplicação da imunidade de que trata o art. 195 às instituições de ensino superior, uma vez que aí, diferentemente do quanto previsto no art. 150, que veicula imunidade a impostos, de instituições de educação não se tratou. Sobre o ponto, comungo, *in totum*, as considerações expendidas no voto condutor do acórdão na primeira instância, que peço vênha para transcrever aqui:

7. A isenção concedida pelo inciso III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, refere-se às entidades beneficentes de assistência social. Esse dispositivo dispõe:

(...)

8- Primeiramente, temos que a impugnante, ao contrário do que alega, não é uma entidade beneficente de assistência social, como a seguir se demonstrará.

9. A Constituição Federal de 1988, traçando os contornos da assistência social, informa, em seu artigo 203, que será ela prestada "a quem dela necessitar". A assistência social há muito tempo tem o caráter de socorro aos desprotegidos. O professor J. M. de Carvalho Santos, em sua obra Repertório Enciclopédico de Direito Brasileiro, vol. 4, pág. 364, assim a definia:

Assistência Social - Compreende o conjunto de serviços destinados a socorrer as classes menos favorecidas da sociedade, que, pelo seu estado de pobreza, não contam com recursos para suas necessidades mais essenciais.

10- Nessa mesma acepção a toma De Plácido e Silva, em seu Vocabulário Jurídico, entendendo que assistência social, em linguagem jurídica:

É o auxílio facultativo que se presta às pessoas menos favorecidas da fortuna, seja de forma individual ou seja por intermédio de instituições públicas ou particulares.

Hodiernamente, referindo-se à nova Carta Política, o jurista Celso Ribeiro Bastos, em sua obra Curso de Direito Constitucional, 17ª edição, ed. Saraiva, delimita a assistência social como existente para:

atender àqueles que nem possuem a condição de extrabalhadores, isto é, pessoas marginalizadas, sem vínculo empregatício, mas que precisam, de alguma forma, de amparo por parte do Estado.

12. Por sua vez, o acórdão da 3ª Turma do TRF da 3ª R - AMS 160.797, relatado pela Juíza Annamaria Pimentel, publicado no Guia IOB sob número 1 — 11328, deixou assentado que:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ENTIDADE DE: ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "C ", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988. IMUNIDADE.. -

Conforme análise do disposto no artigo 150, inciso VI alínea "c", da Constituição da República de 1988, verifica-se a atribuição de imunidade quanto aos impostos, às entidades de assistência social, sem fins lucrativos, objetivando, assim, auxiliar e incentivar a realização destas atividades. - Não se confunde entidade de previdência social com entidade de assistência social, sem fins lucrativos, visto que a primeira confere benefícios somente a seus associados e a segunda, a todos os necessitados, independentemente de contraprestação . - Exclusão do campo da imunidade, quanto aos impostos, das entidades de previdência social. - Apelação improvida. (destaque *acrescido*)

13. No mesmo sentido, no âmbito administrativo, a relatora do Acórdão 302-32.863 da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, embora não tenha chegado a decidir o mérito, expressa com clareza sua posição sobre a questão, afirmando que:

As instituições de assistência social, a meu ver, estão essencialmente ligadas ao princípio de solidariedade humana, em função do qual se organizam.

Resumidamente, a Assistência Social se propõe a socorrer a todos, desde que não tenham outra proteção. Predomina ali o interesse público, de ordem humanitária, filantrópica ou de solidariedade ao próximo.

14. Dessa forma, somente se pode entender a atividade de assistência social como aquela que visa ao atendimento desinteressado e gratuito da sociedade, ou de parcela dela. A gratuidade é condição essencial para que se considere qualquer entidade como de assistência social, podendo, é bem verdade, as instituições benemerentes delimitarem seu nicho de atuação, verbi gratia: auxílio à infância, drogados, velhice, etc. Contudo, deverá sempre visar aos desamparados. Essa gratuidade, entretanto, não se constitui em camisa de força, toldando a movimentação e o exercício da instituição. Pode essa se remunerar dos serviços prestados aos mais abastados, revertendo o ganho obtido ao encargo assistencial.

15. Entretanto, não é esse o caso da impugnante, pois tem ela o fim de propiciar a educação para um grupo privilegiado que pode bancar as mensalidades, denotando-se, então, uma contraprestação por vínculo contratual, sem nenhum caráter assistencial.

16. Ressalte-se que a Constituição também distingue os conceitos de instituição de educação e entidade de assistência social ao dar a eles tratamento distinto. Em seu citado artigo 150, inciso VI alínea "c", ela enumera tais conceitos um após o

outro, deixando claro que não são coincidentes. Além disso, no Título VI, Capítulo H, da Seguridade Social, Seção IV, a Carta Magna dispôs sobre a assistência social, enquanto a educação consta do Título VIII, Capítulo III, Da Educação, Da Cultura e do Desporto, Seção I.

17. Outrossim, não se pode concluir que apenas por não ter fins lucrativos a instituição de educação é entidade de assistência social. Realmente, nada impede que a atividade educacional faça parte da assistência social. No entanto, é uma falácia deduzir dessa possibilidade que toda atividade educacional é assistência social. Nesse sentido, cita-se o Acórdão do Superior Tribunal de Justiça, no Mandado de Segurança 5.859 — DF, de 25 de novembro de 1998, ministro relator o MM. Juiz Ari Pargendler:

PREVIDÊNCIA SOCIAL CERTIFICADO DE FINS FILANTRÓPICOS, CENTRO CULTURAL VOLTADO PARA O ENSINO DE LÍNGUA ESTRANGEIRA.

Não há como confundir instituição dedicada à educação com entidade de assistência educacional; a ênfase do caráter filantrópico está na assistência, e não na educação. Mandado de segurança denegado. (destaque acrescido)

18. Por outro lado, o simples fato de a contribuinte cumprir as exigências previstas no artigo 14 do CTN, não é suficiente para lhe conceder a imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal ou a isenção dada pelo inciso III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, haja vista estar descumprida a condição essencial para enquadramento nesses dispositivos, ou seja, tratar-se de entidade beneficente de assistência social.

19. Com isso, tornar-se-ia desnecessário apreciar as alegações da autuada que dizem respeito aos requisitos exigidos das entidades benéficas de assistência social para gozo da isenção/imunidade, uma vez que a contribuinte não se enquadra entre elas. Entretanto, ainda, assim o faremos para impossibilitar qualquer alegação de cerceamento do direito de defesa.

Em votos posteriores envolvendo instituições de ensino superior, mais de uma vez deixei registrado que, a meu ver, a elas se aplica, com exclusividade, a isenção instituída pela Medida Provisória 2.158-35/2001 a partir de fevereiro de 1999. Mas aqui todos os períodos de apuração constantes do lançamento são anteriores, e a acusação fiscal é de descumprimento de requisitos aplicáveis à isenção de que cuida o art. 6º da Lei Complementar 70/91. Em nenhuma passagem da acusação se faz qualquer referência à imunidade prevista no art. 195, motivo pelo qual, aliás, o julgador de primeira instância deixa consignado que apenas examinaria a imunidade para evitar acusação de cerceamento de direito de defesa visto que a impugnação apresentada apenas sobre ela se debruçara. É somente quanto a esse ponto que divirjo do voto original: não haveria cerceamento de defesa algum se a decisão considerasse procedente o lançamento sem enfrentar o argumento apostado, dado que não fora essa a acusação fiscal.

De todo modo, tendo sido sobre ela que – erradamente – nos pronunciamos no colegiado recorrido, aplico os elementos de convicção transcritos acima para reiterar não se cuidar de imunidade e dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional uma vez que, pelo mesmo motivo, também a elas não se direciona a isenção do citado art. 6º da LC 70, que a seguir transcrevo:

Art. 6º São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

E três são as razões para essa minha conclusão: a) o dispositivo, igualmente ao que prevê o art. 195 da Constituição, apenas se dirige a instituições de assistência social; b) elas não de ser beneficentes e c) a regulamentação se fará por lei.

Obviamente que, prevista a isenção em lei complementar, sua regulamentação pode, e deve, se dar por meio de Lei.

Disso decorre que, mesmo que eventualmente se conclua que o art. 55 não disciplina o art. 195 da CF porque necessária para tanto lei complementar, como entendeu, fundamentadamente, o dr. Jorge, o mesmo não se pode dizer do “disciplinamento” da Lei Complementar 70.

E essa conclusão se vê reforçada pelo próprio texto do art. 13 da Medida Provisória 2.158-35:

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;

(...)

Como se vê, aí se elencam, lado a lado – como, aliás, já o faz o art. 150 da CF – instituições de assistência social e instituições de educação. Para os que as equiparam, resta responder por que a lei os mencionou separadamente.

Com tais considerações, é o meu voto pelo provimento do recurso especial.

É como voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

CÓPIA