



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09/06/2000
C	8
	Rubrica

602

Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

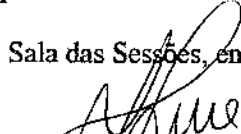
Sessão : 07 de dezembro de 1999
Recurso : 109.590
Recorrente : FUNDAÇÃO PINHALENSE DE ENSINO
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

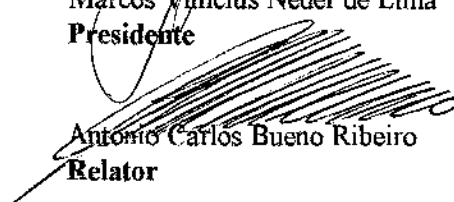
NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE - I) PEDIDO DE DILIGÊNCIA - Será considerado como não formulado, à vista do disposto no inciso IV e § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, na sua redação atual, quando não expostos os motivos que a justifiquem e não formulados os quesitos referentes aos exames desejados. **II) ARGUMENTO DE IMPUGNAÇÃO** - A não menção explícita a alguns desses argumentos, de natureza periférica, ilustrativa ou estranha à esfera administrativa, não é capaz de eivar de nulidade a decisão singular que articula seus fundamentos abrangendo, substantivamente, direta e indiretamente, os argumentos deduzidos pela defesa. **Preliminar de nulidade rejeitada. COFINS - INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS** - Comprovado que a entidade não cumpre os requisitos e condições legais que a enquadre como beneficente de assistência social, há de ser exigida a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com os devidos encargos legais, de acordo com a legislação em vigência. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FUNDAÇÃO PINHALENSE DE ENSINO.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: **I) em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999


Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

lao/ cf



Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

Recurso : 109.590
Recorrente : FUNDAÇÃO PINHALENSE DE ENSINO

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 241/256:

“Trata-se de auto de infração de fls. 01 a 21, lavrado contra a instituição supracitada por falta de recolhimento da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente ao período de abril de 1993 a dezembro de 1997, devidamente formalizado com fulcro nos artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70/91 e outros dispositivos legais constantes dos demonstrativos de cálculos integrantes da peça fiscal acusatória.

A autoridade tributária assim embasou a autuação (fls. 02):

“Falta de recolhimento e declaração em DCTF da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de abril/93 a dezembro/97, cujos valores da base de cálculo, abaixo relacionados, foram apurados com base na escrituração do livro Diário, através de demonstrativos específicos, os quais fazem parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Trata a autuada de instituição de educação, constituída sob a forma de Fundação, não se beneficiando, portanto, da imunidade prevista no artigo 195, parágrafo sétimo da constituição Federal, que alcança imunidade específica, destinada unicamente às entidades beneficentes de assistência social.”

Na impugnação tempestiva de folhas 62 a 69, a autuada, em síntese, alega que:

- É uma Fundação, sem fins lucrativos, e, na forma do artigo 20 da Lei nº 9.394/96 (de Diretrizes e Bases da Educação Nacional) uma Instituição de Educação Filantrópica, sendo imune quanto às contribuições para a previdência social, nos termos do § 7º do artigo 195 da Carta Magna de 05/10/88;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

- é manifesta a diferença entre as instituições de ensino, sem fins lucrativos e as pessoas jurídicas tratadas na legislação do Imposto de Renda, uma vez que a estas se pressupõe, sempre, a existência de participantes no seu capital e somente elas obtêm lucro, conceituado como resultado positivo decorrente de participação no capital de uma empresa, o qual, após a devida provisão para o Imposto de Renda, é distribuído aos sócios, circunstância que jamais pode ocorrer nas instituições sem fins lucrativos;

- as instituições de educação sem fins lucrativos, por definição, não objetivam o exercício de atividade lucrativa, razão pela qual, a elas não se aplica o conceito de “receita bruta” que a ciência contábil e o Imposto de Renda definem como faturamento das empresas, do qual, deduzidos os impostos, os custos e as despesas, resulta o lucro. Ademais, as mensalidades escolares pagas às entidade de educação, sem fins lucrativos, não podem ser confundidas com faturamento, estando fora do campo de incidência da Cofins;

- O Congresso Nacional, bem como a própria Presidência da República ao aprovar e sancionar o artigo 55, inciso III da Lei nº 8.212/91, à mesma época da LC 70/91, houveram por bem em declarar a não incidência da contribuição social sobre a folha de salários, das entidades de educação sem fins lucrativos, equiparando-as, inclusive, às entidades de assistência social. Se ambas as contribuições têm a mesma matriz constitucional, não há razão lógica para isentar as instituições de educação de uma e de não fazê-lo à outra;

- a Fundação, ora impugnante, há que ser entendida, também, como autêntica entidade de assistência social mercê dos serviços prestados à comunidade carente, estrapolando o seu objetivo pincipal de entidade educacional.”

A Autoridade Singular julgou procedente a exigência fiscal em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

**“COFINS – Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social
 Período de apuração: abril/93 a dezembro/97**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

Imunidade. Instituição de Educação. Cofins.

A Cofins incide sobre a receita das mensalidades cobradas pelas instituições de ensino. As imunidades previstas nos artigos 150, VI, c e 195 § 7º da CF contemplam apenas os imposto e as entidades beneficentes de assistência social respectivamente

Instituição de Educação. Assistência Social.

As instituições de educação são prestadoras de serviço e, quando recebem a correspondente contraprestação, não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social.

Base de cálculo. Instituição de Educação

A base de cálculo para o recolhimento da Cofins devida pelas instituições de educação é o faturamento, assim considerado a receita bruta, ou seja, o preço dos serviços prestados.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE”.

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 266/272, encaminhado a este Conselho sem a efetivação do depósito recursal, por força de liminar judicial concedida nesse sentido (fls. 274/275). No referido recurso, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- é nula, por evidente cerceamento do direito de defesa, a decisão recorrida, devido à não apreciação de expresso pedido de diligência para constatar o entendimento de respeitáveis entidades congêneres quanto à não incidência da COFINS na hipótese em exame;
- de igual modo, a decisão recorrida não apreciou as seguintes alegações: a) inconsistência do lançamento à vista de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente (CF, art. 150, II); b) inexistência de qualquer decisão deste Conselho sobre a matéria em pauta; c) impossibilidade de se estender o conceito de "renda bruta" e "faturamento", próprios da ciência contábil e da legislação do IR, as mensalidades escolares e de clubes de futebol; d) manifestação doutrinária de que a hipótese dos autos está no campo da não incidência; e e) no caso de extinção, a Fundação



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

recorrente terá os seus bens incorporados à outra entidade congênere ou ao poder público;

- no caso dos autos, como já reconhecido pela Receita Federal (PN CST nº 05/92), a não incidência, seja por omissão da lei ou imperfeição legislativa, é patente, na medida em que a hipótese legal de incidência não abrange o tipo - mensalidades escolares;
- nos termos dos arts. 109 e 110 do CTN, os conceitos de faturamento e receita bruta não podem ser alterados ou estendidos para neles incluir mensalidades escolares de instituições sem fins lucrativos ou, ainda, quantias recebidas pelas Igrejas católicas ou evangélicas por batizados ou casamentos;
- inaplicáveis ao presente caso os acórdãos mencionados pela decisão recorrida, eis que ambos referem-se a entidades de previdência privada e não a entidades de educação, sem fins lucrativos, como é o caso da Recorrente;
- o TRF da 3ª Região, no Processo nº 98.0014108-1, definiu o conceito de entidade de educação, sem fins lucrativos, e a manifesta não incidência tributária que são beneficiárias, com apoio da doutrina, que transcreve (leio) em face de sua correlação com a matéria em debate;
- recente decisão, análoga ao caso em discussão, do STF, na ADInMC 1802 - DF, deferiu a suspensão cautelar de eficácia de dispositivos da Lei nº 9.532/97 (§ 1º do art. 12, alínea "f" do § 2º do art. 12, art. 13, *caput*, e art. 14), reconhecendo, à primeira vista, a inconstitucionalidade formal dessas normas, por violarem o art. 150, VI, "c", da CF; e
- a "elasticidade" pretendida ao fato gerador da COFINS pelo Fisco não pode prevalecer, vez que entidades respeitabilíssimas (PUCs, Mackenzie e Universidade Metodista de Piracicaba) sempre mantiveram pacífico e unânime entendimento no sentido da não incidência daquela contribuição sobre mensalidades escolares.

É o relatório.



Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De plano, é de afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, sob a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Com efeito, no que diz respeito à decisão recorrida ter considerado como não formulado o pedido de diligência da Recorrente, justifica-se tal procedimento à vista do disposto no inciso IV e § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, na sua redação atual, uma vez que a Recorrente não expôs os motivos que a justificassem e nem formulou os quesitos referentes aos exames desejados.

Acrescente-se, ainda, ser evidente o despropósito desse ato, seja pela falta de relevância, para solução da presente lide, do conhecimento da posição assumida por outras entidades congêneres a respeito do assunto, já que dela não participam, seja por configurar providência que prescinde do instituto da diligência, desde que supríveis por simples declarações das referidas entidades, cujo encargo da produção incumbiria à Recorrente.

Da mesma forma, entendo que a articulação dos fundamentos da decisão recorrida abrangeram, substantivamente, direta e indiretamente, os argumentos deduzidos pela defesa, o que ficará circunstanciado no exame do mérito do recurso em comento. Ademais, constitui uma demasia considerar que a não menção explícita a alguns desses argumentos, dada a sua natureza periférica, ilustrativa ou estranha à esfera administrativa, seja capaz de eivar de nulidade a decisão singular.

No mérito, conforme relatado, a Recorrente argúi basicamente que a sua condição de entidade de educação, sem fins lucrativos, organizada na forma que o artigo 20 da Lei nº 9.394/96 caracteriza como instituição de educação filantrópica, a torna destinatária da isenção (tecnicamente imunidade) de contribuições para a seguridade social, nos termos do § 7º do art. 195 da CF/88.

Dáí porque, numa interpretação sistêmica, a Lei Complementar nº 70/91, ao criar a COFINS e fazê-la incidir sobre o faturamento e/ou receita bruta, que, como o lucro, são institutos próprios da atividade empresarial, não abrangeria, no seu campo de incidência, as mensalidades escolares de instituições sem fins lucrativos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

Em primeiro lugar, registre-se que o artigo 20 da Lei nº 9.394/96¹, ao classificar as instituições privadas de ensino nas categorias ali especificadas, no que pertine às filantrópicas (inciso IV), remeteu a sua caracterização à forma da lei, ou seja, a uma lei na qual estariam estabelecidos os critérios de enquadramento de uma entidade como filantrópica.

Portanto, o simples fato de a Lei nº 9.394/96 discriminar a categoria de instituição privada de ensino filantrópica sem fixar os critérios de enquadramento não permite à Recorrente se arvorar como tal e, assim, se abrigar no disposto no § 7º do art. 195 da CF/88, pois, à evidência, esse enquadramento decorre da observância dos critérios estabelecidos na lei específica.

E essa lei, conforme entendimento firmado por este Colegiado no Acórdão nº 202-10138, da lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, é a Lei nº 8.212/91, cujo art. 55 dispõe:

" 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 ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

¹ LEI 9394/96:

Art. 20. As instituições privadas de ensino se enquadrarão nas seguintes categorias:

I - particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo;

II - comunitárias, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de professores e alunos que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade;

III - confessionais, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específicas e ao disposto no inciso anterior;

IV - filantrópicas, na forma da lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

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 Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 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."

Cabe aqui um parênteses em relação à bem desenvolvida fundamentação da decisão recorrida no sentido da distinção entre os conceitos de instituição de educação e de assistência social, devido ao tratamento individualizado dado a cada um desses conceitos na Constituição Federal.

Esse fato é inegável, mas não impeditivo que haja uma interseção desses dois conceitos, ou seja, que uma instituição de educação também seja reconhecida como de assistência social, desde, obviamente, que atenda os requisitos legais de ambos conceitos, o que se conforma com as disposições dos acima referidos art. 20, inciso IV, da Lei nº 9.394/96, e 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

No caso da Recorrente, como salientado pela decisão recorrida, a realidade dos autos, com ênfase no Documento de fls. 33, no qual é declarado que ela não possui atestado de filantropia emitido por órgão competente, não sendo reconhecida como de utilidade pública, deixa patente a inobservância dos critérios legais cumulativos para o seu enquadramento como entidade beneficente de assistência social, por mais meritórias que sejam as ações que desenvolve nesse campo.

Daqui já fica evidenciada a mencionada irrelevância do conhecimento da posição assumida por outras entidades congêneres a respeito da submissão das receitas que percebem de mensalidades escolares à COFINS, uma vez que dependente da situação específica de cada instituição, em face dos aludidos critérios legais que caracterizam uma entidade como beneficente de assistência social.

Por outro lado, no tocante à tese de que a Lei Complementar nº 70/91, ao criar a COFINS e fazê-la incidir sobre o faturamento e/ou receita bruta, que, como o lucro, são



Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

institutos próprios da atividade empresarial, não abrangeria, no seu campo de incidência, as mensalidades escolares de instituições sem fins lucrativos, também não vejo como prosperar.

Ora, em absoluto, o conceito de "receita" é um atributo específico de sociedades empresariais que perseguem fins lucrativos e nem assim é entendida pela ciência contábil e legislação do Imposto de Renda.

Logo, nas noções preliminares do prestigiado livro de contabilidade introdutória da Equipe de Professores da FEA da USP², ao tratar do campo de atuação da contabilidade, é dito:

"A Contabilidade, na qualidade de metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não-lucrativas, empresa, ou mesmo pessoa de Direito Público, tais como: Estado, Município, União, Autarquia etc., tem um campo de atuação circunscrito às entidades supramencionadas, o equívale a dizer muito amplo."

Daí se permite deduzir que o conceito de "receita" na ciência contábil³ aplica-se também às entidades sem fins lucrativos, o que está em sintonia com o senso comum e sentido vernacular⁴ desse conceito.

Já, no caso da legislação do Imposto de Renda, o conceito de receita bruta é o que realmente interessa para a solução da lide, pois é sem dúvida a ele que o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 recorre ao definir a hipótese de incidência da contribuição ao dispor que ela " ...incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza".

² Contabilidade Introdutória, Editora Atlas, 7ª Edição, 1986

³ Obra citada, pg. 70: "Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais. A obtenção de uma receita resulta, pois, num aumento do patrimônio líquido."

⁴ Dicionário Aurélio Eletrônico:

Verbetes: receita

[Do lat. recepta, 'coisas recebidas'.]

S. f.

1. Quantia recebida, ou apurada, ou arrecadada; produto, fêria, renda:

2. O conjunto dos rendimentos de um Estado, de uma entidade ou de uma pessoa, destinados a enfrentar gastos necessários:



Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

E esse conceito, contido no art. 226 do RIR/94⁵, pelos seus próprios termos, abrange a venda de bens e o preço dos serviços prestados de toda e qualquer entidade, não se limitando, por si mesmo, às empresas de fins lucrativos.

Se assim não fosse, como salientado pela decisão recorrida, o princípio da universalidade do financiamento para a seguridade social, que se traduziu na instituição da COFINS na colocação em seu pólo passivo de todas as pessoas jurídicas, faria também que o conceito de receita bruta do Imposto de Renda fosse extensível às entidades sem fins lucrativos, à exceção daquelas que se enquadrassem como de assistência social, mas isso por expressa disposição legal.

Não há, portanto, porque se falar em alteração ou extensão do conceito e faturamento e receita bruta, em afronta ao disposto nos arts. 109 e 110 do CTN, para a inclusão de "mensalidades escolares".

Certa também a decisão recorrida, ao refutar as alegações da Recorrente de que o Parecer Normativo CST nº 5/92 referendaria o entendimento de que as receitas de mensalidades escolares estariam fora do campo de incidência da COFINS, deixando claro que as receitas ali tratadas (de entidades classistas), por suas características intrínsecas, não se conformam com o conceito de receita bruta, o mesmo não ocorrendo com aquelas, pois é indubitoso que mensalidade escolar é a contraprestação do aluno pelo serviço de ensino prestado pela instituição de educação, o que se ajusta com perfeição ao conceito de receita bruta.

Desse modo, fica realçada a desvalia do esforço da Recorrente em buscar analogia de sua situação com a de outras entidades, cujas peculiaridades as diferenciam da Recorrente, bem como em invocar o princípio constitucional da igualdade, que, inclusive, pela sua natureza programática, é endereçado ao legislador e não ao resultado da aplicação de lei, que tem por pressuposto básico a observância dos princípios constitucionais.

Finalmente, no que concerne às decisões judiciais e manifestações doutrinárias trazidas à colação pela Recorrente, todas se situam no campo da imunidade estabelecida no art. 150, VI, "c", que só se aplica a espécie tributária dos impostos, não guardando pertinência com a hipótese dos autos, que versa, incontroversamente, sobre contribuição social, sujeita à norma imunitória do art. 195, § 7º, ambos dispositivos citados da CF/88.

⁵RIR/94, Art. 226. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

§ 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506/64, art. 44).

§ 2º Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

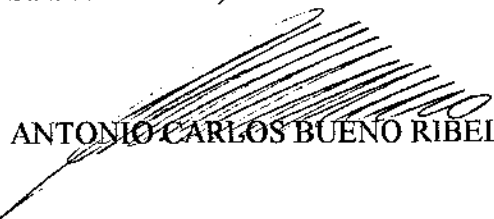


MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002321/98-06
Acórdão : 202-11.708

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO