



Processo nº : 10865.001202/95-79
Recurso nº : 118.443
Acórdão nº : 203-08.245

Recorrente : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
nº RD/ 203 - 118443

COFINS. IMUNIDADE DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, DA CF/88. A instituição SENAC é caracterizada como instituição de educação e assistência social, de acordo com o que preceitua a Constituição Federal. Improcede a exigência da contribuição, tendo em vista que a Lei Complementar nº 70/91, com base na Constituição Federal, reitera a imunidade dessas entidades (art. 6º, III).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL – SENAC.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Antônio Augusto Borges Torres
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martinez López, Maria Cristina Roza da Costa e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf



Processo nº : 10865.001202/95-79

Recurso nº : 118.443

Acórdão nº : 203-08.245

Recorrente : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 229/239) interposto contra Decisão de Primeira Instância (fls. 180/188) que julgou procedente em parte o lançamento que exige o recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, incidente sobre a receita bruta (faturamento) auferida no período de 01/04/92 a 31/07/95.

No Relatório Fiscal (fls. 17/28) a fiscalização informa que o SENAC se enquadra no conceito do art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, pois é uma pessoa jurídica, entendida pela ótica do Imposto de Renda e, como tal, contribuinte da COFINS, com base em seu faturamento, vale dizer de sua receita bruta, oriunda somente da venda de mercadorias, só de serviços, ou da combinação de ambas.

O SENAC tem uma unidade hoteleira na cidade de Águas de São Pedro, exercendo duas atividades distintas e perfeitamente autônomas: uma de Hotel Escola SENAC, que presta serviços educacionais a seus alunos (estagiários) e outra como verdadeira instituição hoteleira, de caráter comercial.

Como escola sujeita-se a toda legislação que diga respeito a esta atividade; como empresa hoteleira, subjuga-se a outro tipo de legislação e normas, enquadra-se como pessoa jurídica, como contribuinte da COFINS.

Ao SENAC não se aplica o art. 150, IV, "c", e § 4º, da Constituição Federal, por dois motivos:

1 – a receita operacional bruta advinda da atividade hoteleira não está entre aquelas que o legislador elencou como imunes, porque advinda de ação com nítidas características empresariais, dissociadas dos objetivos institucionais da entidade; e

2 – o art. 150, VI, da CF/88, refere-se a impostos e não a contribuições, da mesma forma que os arts. 9º, IV, e 14, do CTN.

A LC nº 70/91 prevê a isenção no art. 6º, II, que não alcança a atividade hoteleira, mesmo que possa *"ser entendido como 'entidade beneficiante de assistência social' e se enquadre em todas as circunstâncias previstas na legislação"*, pois falta previsão legal que alcance o resultado oriundo da atividade hoteleira convencional e comercial.

Deste entendimento da fiscalização resultou o auto de infração impugnado pelo SENAC (fls. 60/76), sob os seguintes argumentos:



Processo nº : 10865.001202/95-79
Recurso nº : 118.443
Acórdão nº : 203-08.245

1 – o Hotel Escola SENAC promove cursos de qualificação de mão-de-obra para hotelaria e o ensino prático das técnicas relacionadas com esses cursos e mantém, para tanto, em perfeito funcionamento toda a estrutura de um hotel, com a finalidade única e exclusiva de possibilitar aos alunos o efetivo e real desempenho do aprendizado ministrado;

2 – o Hotel Escola SENAC é fruto de um Convênio entre o SENAC e o Estado de São Paulo, que em sua Cláusula Sexta determina a aplicação das receitas obtidas na manutenção do próprio hotel-escola;

3 – o Hotel Escola SENAC se ajusta às atividades essenciais da instituição, constituindo prestação de serviços vinculado às suas finalidades;

4 – como entidade educacional, sem fim lucrativo, o SENAC goza da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88;

5 - a Lei nº 2.613/55 (arts. 12 e 13) concedem ampla isenção fiscal aos serviços e bens do SENAC, como se fossem da própria União;

6 – o art. 2º da LC nº 70/91, ao se referir ao faturamento, está se referindo à venda realizada com intuito de lucro, ou seja, efetuada por empresa, e o SENAC não é uma empresa, ficando à margem da obrigação de contribuir para a COFINS; e

7 – o SENAC possui o Atestado de Registro do Conselho Nacional de Serviço Social (fl. 175).

A decisão recorrida manteve o lançamento, adequando a multa ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, entendendo que:

1 – o art. 150, VI, “c”, da CF/88, aplica-se apenas aos casos de impostos e não às contribuições sociais; o art 6º, III, da LC nº 70/91, aplica-se somente a entidades beneficentes de assistência social, que não é o caso do SENAC;

2 – as receitas oriundas dos serviços prestados aos hóspedes do hotel não estão alcançadas pela imunidade e/ou isenção da COFINS;

3 – a legislação não distingue faturamento com objetivos econômicos de faturamento com objetivos sociais, apenas estabelece que a contribuição incide sobre o faturamento;

4 – o SENAC não se enquadra nas disposições do art. 6º da LC nº 70/91; e

5 – o fato de os bens do SENAC serem equiparados aos da União não significa que suas receitas são imunes e/ou isentas da COFINS.

Inconformado o SENAC apresenta recurso voluntário para reafirmar os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 10865.001202/95-79
Recurso nº : 118.443
Acórdão nº : 203-08.245

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES

O recurso é tempestivo e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O Decreto-Lei nº 8.621, de 10/01/46, atribui à Confederação Nacional do Comércio – CNC o encargo de organizar e administrar, no território nacional, escolas de aprendizagem comercial (art. 1º), tendo a CNC para este fim criado e organizado o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, que deve colaborar na obra de difusão e aperfeiçoamento do ensino comercial de formação e do ensino imediato que com ele se relacionar diretamente.

O SENAC presta contas ao Tribunal de Contas da União, cuja fiscalização é uma garantia eficaz do cumprimento do art. 34 do Regulamento do SENAC:

"Art. 34 – Nenhum recurso do SENAC, quer na administração nacional, quer nas administrações regionais, será aplicado, seja qual for o título, senão em prol das finalidades da instituição, de seus beneficiários, ou de seus servidores, na forma prescrita neste Regulamento."

Pela leitura dos dispositivos legais citados constata-se que o SENAC é uma Entidade Autárquica de Assistência Social e de Educação Profissional, que auxilia o Estado nas atividades que este delegou ao SENAC.

A atual Constituição Federal dispõe, no seu art. 150, que:

"Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas."

O SENAC é alcançado por estas imunidades, pois, como vimos, é uma entidade de assistência social e educacional, que preenche os requisitos da lei – no caso o art. 14 do Código Tributário Nacional –, que não prevê a gratuitade dos serviços prestados.

O que a Constituição Federal e o CTN prevêem é a não distribuição das rendas a associados ou administradores.



Processo nº : 10865.001202/95-79

Recurso nº : 118.443

Acórdão nº : 203-08.245

Por outro lado, a imunidade não pode ser dividida; ninguém pode ser parcialmente imune, ou até certo ponto, como deseja o autuante e a decisão recorrida. Ela tem de ser una e ampla, sem restrições ou meio termo.

No RE nº 93.463 (RDA 149/30 e RTJ 101/769) o Ministro Cordeiro Guerra assim se manifestou:

"A imunidade tributária dos estabelecimentos de educação abrange as instituições de ensino, ainda que remunerado, desde que não proporcionem porcentagens, participação nos lucros ou comissões a diretores e administradores."

No RE nº 58.691 (RTJ 38/182) o Ministro Evandro Lins pontificou:

"Não procede o argumento de que a expressão 'instituição de educação' esteja empregada no texto constitucional no sentido de prestação de serviços, sempre gratuitos, sem auferição de rendas para a sua manutenção."

A instituição pode ter rendas e cobrar serviços.

A condição para a imunidade tributária é que essas rendas ou o recebimento da prestação de serviços sejam aplicadas integralmente no país, para as respectivas finalidades. Se a lei fala em aplicação de rendas no país, é porque admite a existência destas, e, consequentemente, o ensino retribuído."

No caso sob exame, o ensino é profissionalizante, onde o aluno aprende praticando em um hotel-escola, que mantém em perfeito funcionamento toda a estrutura de um hotel; o aluno lida com hóspedes, que produzem renda para a escola, que não a distribui entre diretores e administradores, antes a aplica na própria manutenção das finalidades da instituição.

Não há possibilidade de cindir a imunidade da entidade educacional para fazer incidir o tributo sobre a receita de serviços e manter a imunidade sobre outras receitas, como pretende o autuante e a decisão recorrida.

Se quisermos entender que o art. 150 não alcança a COFINS, por não ser um imposto, uma espécie do gênero tributo, as disposições do § 7º do art. 195 da CF/88 certamente o faz:

"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 benéficas de assistência social ou que atenda às exigências estabelecidas em lei."

Muito se tem discutido sobre o real alcance da palavra "isentas", constante do suso transscrito § 7º, tendo o Professor Sacha Calmon Navarro (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 3º ed., Forense, Rio, 1991) assim se manifestado:

"O art. 195, § 7º da Superlei, numa péssima redação, dispõe que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social. Trata-se, na verdade, de imunidade, pois toda a restrição ou constrição ou vedação ao Poder de tributar das pessoas políticas com 'habitat' constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional." (pág. 41/42)



Processo nº : 10865.001202/95-79

Recurso nº : 118.443

Acórdão nº : 203-08.245

Seja isenção ou imunidade, o referido § 7º do art. 195 estabeleceu constitucionalmente uma limitação ao poder de tributar, que tem de ser regulado por Lei Complementar, no caso o art. 14 do CTN, cujas exigências legais o SENAC preenche.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES