



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 13808.006061/2001-26
Recurso nº 137.635 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 202-18.802
Sessão de 11 de março de 2008
Recorrente ASSOCIAÇÃO SANTOS DUMONT DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Recorrida DRJ em Campinas - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 16 / 03 / 08
Rubrica

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/1999


IMUNIDADE.

As entidades beneficentes que prestam assistência social no campo de educação, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição, devem atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

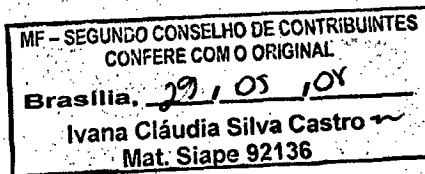
ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López, que votaram no sentido de dar provimento por considerarem cumpridos os requisitos do art. 14 do CTN.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente


NADJA RODRIGUES ROMERO
Relatora

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 03 / 08
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siapa 92136

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer.



Relatório

Contra a contribuinte retromencionada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 17/28, com exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos períodos compreendidos entre os meses de janeiro/1996 e janeiro/1999, o crédito tributário, lançado em 11 novembro de 2001, inclui o principal, multa e juros de mora.

A irregularidade fiscal apontada pelo Fisco no Termo de Verificação Fiscal, fls. 12/16, refere-se à falta de recolhimento da Cofins, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91; art. 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844/43; art. 150 da Lei nº 5.172/66; art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições.

Inconformada com o feito fiscal, a contribuinte, no devido prazo legal, apresentou a Impugnação de fls. 32/44, na qual traz as suas razões de defesa, resumidas:

“- é instituição de ensino, sem fins lucrativos, pois preenche todos os requisitos estabelecidos pelos arts. 150, inciso VI, alínea “c”, e 195, inciso III, § 7º, da Constituição Federal e ainda todas as exigências impostas pelo art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) (...);

- não se pode dizer que o § 7º do art. 195 da Constituição Federal não abrangeria as entidades educacionais, mesmo que sem fins lucrativos, pois tal afirmação não é verdadeira, tendo em vista que a educação, prestada por entidades sem fins lucrativos, é, até mesmo por excelência, forma de assistência social. Do mesmo modo que as demais entidades de assistência social, as entidades beneficentes de fins educacionais suplementam as atividades essenciais do Estado, sendo indubitosa a insuficiência do Executivo na prestação de tais serviços, motivo que certamente inspirou o legislador constitucional a desonerar a carga tributária desses particulares no que tange a essa atividade complementar do poder público;

- o próprio Poder Executivo tem o entendimento de que a educação é espécie do gênero assistência social, como manifestado no art. 2º, inciso IV, do Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998. Da mesma forma o legislador, em que pese ter regulamentado impropriamente a imunidade constitucional, expressamente conceituou, no art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que a assistência social abrange a assistência educacional;

- ainda que não fosse imune, a contribuição para a Cofins não seria devida. Primeiro, porque é de se afastar a aplicação da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, uma vez que ela só produziu efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1998 (sic), enquanto o Auto de Infração diz respeito a fatos geradores ocorridos no período de janeiro/1996 a janeiro/1998 (sic). Depois porque, segundo a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, a base de cálculo da Cofins é o faturamento e os recursos advindos da cobrança de mensalidades integralmente utilizadas na manutenção dos objetivos institucionais da impugnante, não se

enquadrando no conceito de receita de vendas de serviços e, dessa forma, não se materializa o faturamento. Aliás, esse é o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, conforme exposto no Parecer Normativo CST n° 5, de 22 de abril de 1992, no que se refere ao tratamento tributário dispensado às receitas das associações, dos sindicatos, das federações e outras entidades. Assim, se as entidades de educação sem fins lucrativos não praticarem operações estranhas aos seus objetivos sociais, não são devedoras da Cofins, porquanto não existe nelas a figura do faturamento, base de cálculo da Cofins segundo a Lei Complementar n° 70, de 1991;

- quanto à cobrança de juros com base na taxa Selic, rejeita a aplicação dessa taxa, pois implica aumento de tributo sem lei específica, uma vez que referida taxa não foi criada por lei, mas sim por Resolução do Banco Central do Brasil, o que vulnera o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, a par de ofender também os princípios da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica, além de infringir o disposto no art. 193, § 3º, da Constituição Federal."

Ao final, requer a improcedência total do lançamento.

A DRJ em Campinas – SP apreciou as razões de defesa da impugnante e o que mais consta dos autos decidindo pela procedência integral do lançamento, nos termos do voto do relator do Acórdão n° 7.723, de 27 de outubro de 2004, assim ementado:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/1999

Ementa: Imunidade. Instituição de Educação. Cofins. A Cofins incide sobre a receita das mensalidades cobradas pelas instituições de ensino. A imunidade prevista no artigo 150, VI, 'c', da CF contempla apenas os impostos e a prevista no artigo 195, § 7º, da CF abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social.

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.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos.

Lançamento Procedente".

Às fls. 113/130, a contribuinte interpôs recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, no qual repisa os argumentos de defesa da peça impugnatória.

É o Relatório.

Mad

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 05 / 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

Voto

Conselheira Nadja Rodrigues Romero, Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Segundo o relato, trata-se de lançamento de ofício promovido pelo Fisco, relativo à exigência fiscal de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, períodos de apuração de janeiro de 1996 a janeiro de 1999, por falta de recolhimento da contribuição, ao considerar que a contribuinte não está amparada em imunidade.

Portanto, a questão a ser discutida está adstrita ao reconhecimento de imunidade com relação à Cofins, para instituições de educação.

O entendimento da contribuinte de que estaria alcançada pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, é equivocado, pois este dispositivo legal diz respeito exclusivamente a impostos, transcrevo:

“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.” (destaque acrescido)

As contribuições para a seguridade social, entre elas a Cofins, estão previstas no art. 195 da Constituição Federal e a isenção destas contribuições estão consignadas em seu § 7º, que determina, *verbis*:

“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:

I dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II dos trabalhadores;

III sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

7/11

ad

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” (destaque acrescido)

A lei que fixa as condições para gozo do benefício é a de nº 8.212, de 1991, que, em seu 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;

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.”

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu quando da liminar concedida na Adin nº 2.028, que o benefício de que cogita o § 7º do art. 195 é o de imunidade. Tal imunidade, afirmou-se na ocasião em que se referendou a citada medida liminar, estende-se às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação.

Para firmar este ponto, transcrevo do voto condutor do eminente Ministro Moreira Alves o seguinte trecho:

“... em sua redação originária, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, que regulamentou as exigências que deveriam ser atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade – isenção prevista na Constituição imunidade é, conforme entendimento já firmado por esta Corte – adotou conceito mais amplo de assistência social do que o decorrente do artigo 203 da Carta Magna, ao estabelecer, em seu inciso III, que uma das exigências para a isenção (entenda-se imunidade) em favor das entidades beneficentes de assistência social seria a de ela promover “a assistência social beneficente, inclusive educacional e de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes”. (destaque acrescido)

Moreira Alves

E, mais adiante, menciona o Relator que *"esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o parágrafo 7º do art. 195 da Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional."*

Por outro lado, há muito se firmou a jurisprudência do STF no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente à "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar.

Quanto à constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não cabe a sua discussão na esfera administrativa sobre o tema, nesse sentido é a Súmula nº 2, aprovada pelo plenário do Segundo Conselho de Contribuintes, na Sessão de 18 de setembro de 2007, publicada no DOU de 26 de setembro de 2007.

À vista do exposto e do exame dos autos, verifica-se que a recorrente não atende a todas as exigências do art. 55 da Lei nº 8.212/91, para gozo da isenção pretendida, em especial o disposto no inciso III, ou seja, não comprova que – promove a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

Ressalte-se, ainda, que o mero atendimento aos requisitos estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN não caracteriza a recorrente como entidade beneficente de assistência social. A atividade de assistência social caracteriza-se pelo atendimento desinteressado e gratuito da sociedade, ou de parcela dela.

Como bem assentou a decisão recorrida *"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. Contudo, deverá sempre visar os desamparados. Essa gratuidade, entretanto, não se constitui em camisa de força, toldando a movimentação e exercício da instituição. Pode esta se remunerar dos serviços prestados aos mais abastados, revertendo o ganho obtido ao mínus assistencial"*.

No presente caso, a contribuinte presta serviços educacionais aos seus alunos tendo como contraprestação o pagamento de mensalidades, com vínculo contratual, sem nenhum caráter assistencial.

Cabe, ainda, distinguir os conceitos de instituição de educação e entidade de assistência social. A Constituição Federal, em seu citado art. 150, inciso VI, alínea "c", enumera tais conceitos um após o outro, deixando claro que não são coincidentes. Além disso, no Título VIII, Capítulo II, 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. Desta forma, o tratamento individualizado de cada questão evidencia a distinção dos conceitos.

No tocante à aplicação da Lei nº 9.718, de 1998, a alegação da contribuinte não é pertinente, já que o auto de infração constituiu crédito tributário relativo a fatos geradores até janeiro/1999, enquanto aquele diploma legal somente passou a ser aplicado a partir de fevereiro/1999, estando correto o procedimento fiscal que não fundamentou o auto de infração nesse dispositivo, como se observa pela descrição do enquadramento legal às fls. 27/28.

[Assinatura]

[Assinatura]

Quanto à alegação de não incidência da contribuição social por não ter faturamento, a decisão recorrida fez extensa e minuciosa análise do alcance da expressão "faturamento", que transcrevo como fundamento do meu voto para afastar a pretensão da contribuinte.

O sentido ressaltado pela contribuinte na impugnação refere-se apenas à técnica comercial de "proceder à extração ou formação da fatura" (De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume II, p. 277, 4ª edição, Editora Forense). No entanto, "faturamento" também é utilizado no sentido de receita bruta. Veja a opinião de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, citada por José Eduardo Soares de Melo (Contribuições Sociais no Sistema Tributário, p. 132/133, Malheiros Editores, 2ª edição, 1996):

"Geraldo Ataliba e Cleber Giardino assinalaram que 'a praxe consagrou a expressão 'faturamento' para indicar a soma de diversas faturas, por critério do cliente, ou prazo, ou o tipo de mercadorias vendidas, etc. Assim, é comum dizer-se: 'o nosso faturamento para o cliente X é de 1.000 por mês'. 'Tal firma faturou muito, no ano passado', etc.'"

Segundo alegam os referidos autores, 'o termo faturamento é empregado - por outro lado - para identificar não apenas o ato de faturar - mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dias). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa'. E, prosseguem, '(...) esse fato consistente em emitir 'faturas' não tem, em si mesmo, nenhuma relevância econômica. É a mera decorrência de outro acontecimento - este sim, economicamente importante, correspondente à realização de 'operações' ou atividades da qual esse faturamento decorre'.

(...)

Mostram os autores que '(...) para haver faturamento é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares. Sobre tais operações é que, no caso, recairá a incidência. Estas, teoricamente, as materialidades das hipóteses de incidência cuja quantificação pode expressar-se no faturamento'.

Alinharam, ainda que '(...) o faturamento jamais poderá ser materialidade da hipótese de incidência de qualquer tributo pela simples razão de que, nesse conceito, faturamento é uma espécie de valor, ou seja, é critério de cálculo, índice de mensuração de uma determinada situação economicamente avaliável. Não indica, necessariamente, determinada materialidade da hipótese de incidência, mas apenas a sua medida, ou seja, a sua base de cálculo'."

Por fim, conclui Soares de Melo:

"Aliás, seria muito estranho exigir-se essa contribuição social somente dos contribuintes que emitissem tal documento ('fatura'), porque o empregador que realizasse vendas à vista, mediante simples recibos, notas fiscais (ou até mesmo sem emissão de documento), estaria desonerado da carga tributária, o que traduzir-se-ia num patente absurdo, sem nenhum propósito jurídico. (obra citada, p. 133)."

7-11

J

De fato, não obstante a distinção que a doutrina procura estabelecer entre faturamento e receita bruta, a legislação, bem como a jurisprudência, utiliza tais conceitos como se fossem equivalentes. Com esse entendimento, cita-se a opinião do mestre Hiromi Higuchi in *"Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática"*, p. 586, Ed. Atlas S.A., 23ª, 1998:

"FATURAMENTO

Os constituintes de 1988, certamente, usaram a palavra faturamento no sentido de receita bruta para efeitos fiscais e não para indicar a emissão de fatura, como querem alguns. Isso porque, se faturamento fosse exclusivamente emissão de faturas, a cobrança de Cofins ficaria ao arbítrio das legislações estaduais e municipais. Se, por exemplo, um município fizesse a cobrança do ISS por estimativa, dispensando a emissão de nota fiscal ou fatura, as empresas não teriam faturamento e conseqüentemente estariam dispensadas de pagar a Cofins? Pior se faturamento for entendido como fatura de emissão obrigatória só nas vendas a prazo."

Na verdade, ainda que tomando apenas a utilização técnica-comercial, verifica-se que a expressão "faturamento" se entrelaça à "receita bruta". Nesse sentido, vale mencionar a abalizada opinião de Eliseu Martins, Sérgio de Iudicibus e Ernesto Rubens Gelbcke, in *"Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações"*, p. 497, Editora Atlas S.A., 1990:

"Com isso, criou-se a seguinte situação: para fins de Imposto de Renda, o ICMS faz parte das Receitas Brutas, mas o IPI não. Pela lei das S.A., ambos fazem. Uma forma utilizada na prática para conciliar o problema é dar o nome de Faturamento Bruto ao que seria a Receita Bruta, e utilizar esta para designar a diferença entre o Faturamento Bruto e o IPI."

Por oportuno, com o fito de ilustrar a afirmação de que a jurisprudência trilha o entendimento acima esposado, pinça-se o acórdão do STF abaixo transcrito, entre inúmeros já publicados:

"FINSOCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ART. 28 DA LEI Nº 7.738/89 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ÂMBITO MATERIAL.

(...) 8 - A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da Lei nº 7.738/89, a alusão a "receita bruta", como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I da Constituição, há que ser entendida segundo a definição do Decreto-Lei nº 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de "faturamento" das empresas de serviço". (RE nº 150.755-1)

Dessa forma, as contraprestações do serviço de ensino prestado pela autuada compõem a base de cálculo da Cofins, como definida no art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991:

"Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza." (destaques acrescidos)

Por fim, deve-se analisar o argumento da interessada fundado no Parecer Normativo CST nº 5, de 1992, para o qual a impugnante força uma interpretação, buscando, talvez, se enquadrar entre as associações ali mencionadas. Todavia, de início, o PN coloca a quem ele se refere:

"Dúvidas têm surgido a respeito da incidência da contribuição social para o financiamento da seguridade social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, sobre as receitas das associações, dos sindicatos, das federações e confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas." (destaque acrescido)

Após a enumeração de algumas entidades, conclui o parágrafo estendendo-se a todas aquelas que possuem a característica comum entre as citadas: serem entidades classistas. Destarte, as instituições de educação não estão abrangidas por tal Parecer Normativo.

Por oportuno, ressalte-se que esse mesmo parecer normativo também confirma o entendimento de que, ainda que se considerem algumas mensalidades/anuidades fora da incidência da Cofins, as contraprestações de serviços estão sempre no campo de sua incidência:

"5. Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

6. Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma." (destaque acrescido)

No que tange à taxa Selic aplicada aos juros de mora, a SÚMULA nº 03, do plenário deste Segundo Conselho de Contribuintes, concluiu que é cabível a sua aplicação.

Pelas razões expostas, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.


NADJA RODRIGUES ROMERO