



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15504.017999/2009-79
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3403-000.437 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Data 21 de março de 2013
Assunto Socilitação de Diligência
Recorrente SOCIEDADE DE EDUCAÇÃO INTEGRAL E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Ortiz Tranchesi.

Relatório

Trata-se de lançamento relativo à exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS do período de apuração exercício de 2006 e 2007 constituído o crédito tributário com exigibilidade em face de a entidade deixar de apresentar tempestivamente cópias das ações judiciais propostas.

A fiscalização informa que se refere uma a sociedade civil sem fins lucrativos de educação, que a mesma apresentou os documentos de comprovação, conforme se vê:

“a fiscalizada apresentou os documentos comprobatórios de sociedade civil, sem fins lucrativos, Declaração de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal, de Registro e Certificado de Entidade de Fins

Filantrópicos, protocolo de renovação do CEAS, junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, comprovante de Isenção fornecida pelo INSS e Certificado Beneficente de Assistência Social (das fls.137 a 139)".

A Recorrente interpôs duas ações judiciais, segundo a Fiscalização relativas à imunidade onde discute o direito de não contribuir para a COFINS por força da Lei nº 9.718/98 e da Lei nº 9.732/98 nos autos de nº 1999.38.00.022588-1 e 2002.38.00.003854-2, cópias que deixaram de ser apresentadas.

E motivando o lançamento fez por meio do Termo Fiscal as considerações:

"2- CONSIDERAÇÕES SOBRE OS FATOS CONSTATADOS E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL O contribuinte ingressou com duas ações Ordinárias (Processos Judiciais nºs.1999.38.00.022588-1 e 2002.38.00.003854-2), contra a Fazenda Nacional, para que a mesma se abstenha da exigência do recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, sobre os seus faturamentos mensais ou suas receitas brutas mensais com base nas Leis nº 9.718/98 e 9.732/98, já que estaria amparada pelo art. 150, VI, "c", da CF/88, pela isenção prevista no art. 6., inciso III, da Lei Complementar 70/91 e § 7., do art. 195, da CF/88, combinado com o disposto no art. 14 do CTN.

Alega que possui isenção do pagamento da COFINS, estabelecida pelo artigo 6º. inciso III, da Lei Complementar nº 70/91, que este inciso não foi revogado pelo disposto nas leis nº 9.718/98 e 9.732/98, que são leis ordinárias e, portanto, de categoria hierárquica inferior à Lei Complementar.

Em 30/06/2000, relativamente ao Processo Judicial nº. 1999.38.00.022588-1, foi proferida a sentença nº. 321 - A/2000 em 1ª. instância, com os seguintes dizeres :

"DEVOLVIDOS C/SENTENÇA CI EXAME DO MÉRITO PEDIDO PROCEDENTE EM PARTE" (doc. de fl.75), e em 09/05/01 o referido processo foi remetido para o TRF 1ª RF, onde está aguardando julgamento da matéria, pelo Juiz Relator (doc. de fl.74).

Em 01/08/2003, relativamente ao Processo Judicial nº. 2002.38.00.003854-2, foi proferida a sentença em 1ª. Instância, com os seguintes dizeres: "DEVOLVIDOS CI SENTENÇA CI EXAME DO MÉRITO PEDIDO IMPROCEDENTE" (doc. de fl. 81) e em 20/01/2004 o referido processo foi remetido para o TRF 1ª RF, onde está aguardando julgamento da matéria, pelo Juiz Relator (dc. de fl.80).

Cumpre-nos observar, quais são os requisitos estabelecidos pela legislação em vigor, para que uma entidade enquadre-se na situação de imunidade das contribuições sociais.

A Constituição Federal prevê a imunidade das contribuições sociais no seu artigo 195, § 7., que assim dispõe:

"Art. 195...

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

Como se vê, são instituições de educação sem fins lucrativos todas aquelas entidades que prestam serviços de ensino em qualquer grau e em qualquer área do conhecimento humano, com vistas a promover os fins elencados no artigo 205 da Constituição Federal. Pouco importa se cobram ou não pelos serviços prestados.

A imunidade prevista para esse tipo de instituição é aquela descrita no artigo 150, VI, "c" da CF/88 e foi instituída pelo Poder Constituinte originário, porque a educação é reconhecida, pelo artigo 205, como direito público subjetivo do cidadão, além de ser um pilar para a construção da sociedade idealizada pelo artigo 3.º de nossa Carta Magna.

De outro lado, o conceito de entidade beneficente de assistência social é muito mais amplo, não confundindo-se com o conceito de instituição de educação sem fins lucrativos. A entidade beneficente de assistência social é aquela que presta serviços relevantes, de cunho social, à parte carente de nossa sociedade. Pode ser qualquer tipo de serviço de natureza social, como, aqueles prestados nas áreas de saúde, educação, espiritual, etc.

Como estamos tratando, "in casu", especificamente, de entidade que presta serviços na área de educação, consideremos uma entidade beneficente de assistência social que presta serviço na área de educação. Qual seria a principal diferença entre ela e uma instituição de educação sem fins lucrativos?

A grande diferença seria o caráter gratuito dos serviços prestados.

Portanto, fácil é concluir que não há que confundir-se a imunidade do artigo 150, VI, "c", com a imunidade do artigo 195, § 7º., posto que atingem entidades diversas, possuem requisitos próprios, foram introduzidas em nosso ordenamento jurídico por diferentes razões e, por isso mesmo, possuem uma repercussão na arrecadação tributária completamente diferente.

De outro lado, a Constituição Federal, ao contrário do que faz em relação às instituições de educação, não exige, relativamente às entidades beneficentes de assistência social, sequer que esteja ausente qualquer finalidade lucrativa. Assim é, porque, como vimos acima, os serviços prestados pela entidade beneficente são todos de caráter gratuito, o que implica dizer que a ausência de fins lucrativos já é inerente à própria definição de entidade beneficente.

Sendo assim, para o gozo da imunidade em comento, somente deverão ser preenchidos os requisitos do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 24 julho de 1991 (Lei Orgânica da Seguridade Social), cujo o inciso III, assim 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:

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes," O referido inciso teve sua redação alterada pela Lei nº 9.732/98, tendo sido retirada a menção aos serviços assistenciais educacionais, conforme abaixo transcrita:

"III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência (grifo acrescentado; esta redação encontra-se suspensa pela ADIn nº 2.028, de 20/11/98)."

Ao suspender o inciso III mencionado acima, o STF não disse que deixou de ser característica da entidade beneficente a prestação de serviços gratuitos, apenas tal prestação gratuita não necessita ser feita com exclusividade, de modo que a entidade pode tanto prestar serviços gratuitos, quanto remunerados.

Quanto à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, temos que a sua incidência é definida pelos arts. 1.º e 2.º da Lei Complementar nº 70/91, que dispõem:

"Art. 1.º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social."(Grifo acrescentado).

"Art. 2.º 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 serviço de qualquer natureza."

Com base nesses artigos, tem-se que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS é, nos estritos termos da Lei Complementar nº 70/91, devida por todas as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda (art. 1.º), em atenção ao princípio da universalidade no financiamento da seguridade social, incidindo sobre o faturamento mensal decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2.º).

Delimitado o campo de sujeição e de incidência da contribuição, foram excepcionadas, pelo art. 6.º da lei complementar, mediante isenção subjetiva, restrita a algumas pessoas jurídicas, nos seguintes termos:

"Art. 6.º São isentas da contribuição:

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

Receita Federal // - as sociedades civis de que trata o art.V do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

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

As exigências citadas no inciso III acima foram estabelecidas no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Com a publicação da Lei nº 9.718/1998, a base de cálculo da Cofins foi alterada, determinando-se a incidência da contribuição sobre todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, trazendo em consequência para o campo de incidência até mesmo as receitas típicas dessas entidades.

Com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atualmente MP nº 2.158-35, de 2001), relativamente à COFINS, tornou-se possível a tributação de somente parte das receitas da instituição, qual seja, aquela não relacionada com seus objetivos institucionais, conforme se depreende dos artigos 13, 14 e 15 da referida Medida Provisória, atualmente artigos 13, 14 e 17 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, abaixo reproduzidos:

"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;"

"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.º 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. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para PIS/PASEP na forma do art. 13 e do gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991."

*Dessa forma, verifica-se que tais entidades têm direito ao benefício do art. 14, X, da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, ou seja, **têm isentas da COFINS as receitas relativas às suas atividades próprias**, contanto que atendam às condições estabelecida no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (com as alterações introduzidas pelo art. 10 da Lei nº 9.718/1998; art. 15 da Lei nº 8.212/91 e §§, alterada pela Lei nº 9.732/98).*

Conclui-se, pois, que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de fevereiro de 1999, sujeitam-se à incidência da Cofins todas as demais receitas que não se enquadrem no mencionado conceito de receita típica.

Cabe-nos agora definir qual seria o alcance da exclusão conferida pela expressão "receitas relativas às atividades próprias", de maneira a determinar os limites do benefício.

"Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9.º desta Instrução Normativa:

II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias."

"§ 1.- Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991."

§ 2- - Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais."

*instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que prestem serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, referem-se apenas às receitas típicas dessas entidades, como as decorrentes de contribuições, doações e subvenções por elas recebidas, bem assim mensalidades ou anuidades pagas por seus associados, destinadas à manutenção da instituição e consecução de seus objetivos sociais, sem **caráter contraprestacional**.*

Portanto, a isenção não alcança as receitas que são próprias de atividade de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso, sujeitam-se à incidência da contribuição, as receitas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos, como as resultantes da venda de mercadorias e prestação de serviços, inclusive as receitas de matrículas e mensalidades dos cursos ministrados pelas entidades educacionais, ainda que exclusivamente a seus associados e em seu benefício, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações, serviços de mensageiro, convênios e serviços de videocomunicação, atividades complementares e, receitas de aplicações financeiras, conforme o disposto nos arts. 2.º e 3.º, §1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

A seguir, passamos a relatar a irregularidade apurada:

I - COFINS - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A luz do disposto no presente termo, conclui-se que a empresa fiscalizada, sendo uma instituição sem fins lucrativos, com atividades educacionais e de assistência social, está sujeita ao pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Em atendimento ao Temo de Início de Fiscalização - TIAF, a fiscalizada apresentou planilhas que discriminam a composição total das receitas mensais auferidas no período, bem como a consolidação mensal e anual das receitas auferidas pelo grupo durante o período de 2006 e 2007, conforme planilhas constantes do ANEXO I - fls. 13 a 162 e 174 a 333.

Considerando que a Sociedade de Educação Integral e de Assistência Social não declarou em DCTF e nem fez recolhimentos da contribuição referente ao período sob fiscalização (janeiro de 2006 a dezembro de 2007 - docs. fls. / ^C a procedemos ao levantamento dos valores da Cofins devidos pela empresa decorrentes das receitas recebidas em caráter de contraprestação pelos serviços prestados e produtos vendidos, apurados com base nos registros contábeis e planilhas, por ela apresentadas em respostas aos Termos de Início de Fiscalização - TIAF (docs fls. H \$ a Ço), e ao Termo de Intimação Fiscal nº. 01 (doe. fls. çy I T ç).

Através dessas planilhas e conferências, por amostragem, dos registros contábeis, verificamos, de modo geral, que devem constituir a base de cálculo da COFINS as receitas auferidas pela fiscalizada representativa de mensalidades escolares, Taxas de Serviços, receitas assistências - mensalidades, contribuições assistenciais, convênios, receitas diversas - hospedagens e refeições, receitas financeiras - juros e correção Monetária, receitas patrimoniais - aluguéis, receitas de outras atividades - clube social, costura, cursos, excursões, material de ensino e comissões.

Dessa forma, a partir dos valores informados nas mencionadas planilhas, elaboramos o demonstrativo da base de cálculo mensal da COFINS, segundo a natureza de cada receita auferida, sendo consideradas as seguintes contas:

Grupo Grupo Grupo / Grupo ; Grupo Grupo 4.1 1. Receitas Ordinárias 4.1.1.01 Receitas de Ensino 4.1 1.01.0001 Mensalidades Escolares 4.1 1.01.0003 Taxas de Serviços 4.1 1.02 Receitas Assistenciais 4.1 1.02.0001 Mensalidades 4.1 1.02.0002 Contribuição Assistencial 4.1 1.02.0003 Taxas de Serviços 4.1 2 Receitas Extraordinárias 4.1 2.02 Convênios 4.1 2.02.0001 Convênios Municipais 4.1 2.05 Diversas 4.1 2.05.0002 Hospedagem 4.1 2.05.0003 Refeições _____ 4.2 Receitas Não Operacionais ^ 4.2 1.01 Receitas Financeiras / 4.2 1.01.0001 Juros / 4.2 1.01.0002 Correção Monetária ——— 4.2 1.02 Receita Patrimoniais 4.2 1.02.0001 Aluguéis 4.2 1.03 Receitas de Outras Atividades 4.2.1.03.0002 Clubes Sociais 4.2.1.03.0003 Cozinha 4.2.1.03.0004 Costura 4.2.1.03.0005 Cursos 4.2.1.03.0006 Excursões 4.2.1.03.0007 Material de Ensino 4.2.1.03.0009 ...”

Em síntese a fiscalização entendeu que deveria compor a base de cálculo as receitas provenientes de: mensalidades escolares, Taxas de Serviços, receitas assistências - mensalidades, contribuições assistenciais, convênios, receitas diversas - hospedagens e refeições, receitas financeiras - juros e correção Monetária, receitas patrimoniais - aluguéis, receitas de outras atividades - clube social costura cursos, excursões, material de ensino e comissões.

A Impugnação foi rechaçada sobre ao argumento de que a matéria teria sido submetida ao poder judiciário, conforme se verifica da ementa do Acórdão:

“Ação Judicial A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto, tornando-se definitiva a exigência discutida”.

Em sede recursal debate a Interessada em demonstrar o desacerto do julgado de piso, afirmando a necessidade de reforma e que fosse devolvido a DRJ; MG para apreciar a questão de mérito relativa à isenção tributária que é assegurada a recorrente, pois, assim, estava-se exonerando do dever de decidir ao enxergar a renúncia administrativa, desconsiderando, ainda, os aspectos constitucionais relativos à imunidade tributária, matéria essa discutida nas ações judiciais, que certamente não guardam relação com isenção então usufruída, vez que, é sabido que imunidade isenção são institutos absolutamente distintos.

Além disso, assevera que possui decisão judicial assegurando-lhe o direito tanto da imunidade quanto da isenção.

Mesmo assim teria invocado em sua Impugnação a condição de entidade ISENTA, não sujeita à incidência apurada e lançada por preencher todas as exigências conforme restou firmado pela fiscalização quando da exibição dos documentos. Frisa que ações ajuizadas versam sobre limitação ao poder de tributar, imunidade tributária, sendo essa de cunho constitucional, motivo pelo qual entende que a Administração tem o dever de decidir a matéria de cunho legal, in casu, isenção da contribuição social, pois não a renúncia à instância administrativa, como restou demonstrado no Acórdão hostilizado.

Sustenta também Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário - art. 151, V, do CTN, pois entende que a constituição do crédito tributário ocorreu com único objetivo de prevenir à decadência.

Em síntese diz que os dois pontos a serem enfrentados na questão relativa ao mérito são:

Da Inexistência da Propalada Concomitância e;

Da Isenção da COFINS a que tem Direito a Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro. Domingos de Sá Filho, relator.

Resta claro que os dois pontos a serem examinados se referem concomitância e o direito da isenção em relação à contribuição devida a título de COFINS.

Do relatório extraí-se a certeza da inexistência da juntada de quaisquer peças processual das ações judiciais relativas aos autos de nº 1999.38.00.022588-1 e 2002.38.00.003854-2, sem as quais forma barreira intransponível ao exame da existência de concomitância entre a matéria discutida neste caderno e aquela enfrentada pelo judiciário.

Faz-se necessário conhecer a matéria submetida ao judiciário e a extensão dos pedidos, bem como saber se houve provimento cautelar, pois há menção nos autos de indeferimento, além disso, conhecer as decisões proferidas, caso existam, e se há trânsito em julgado.

Processo nº 15504.017999/2009-79
Resolução nº **3403-000.437**

S3-C4T3
Fl. 17

Com essas considerações, voto no sentido de converter o julgamento em diligência com o objetivo de serem juntadas aos autos cópias das petições iniciais, decisões proferidas, sentenças, recursos aos tribunais e certidões do estado que se encontram os processos.

É como voto.

Domingos de Sá Filho