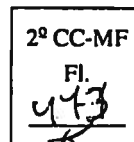




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.001621/99-88
Recurso nº : 127.839
Acórdão nº : 204-00.117

Recorrente : SOBEU – SOCIEDADE BARRAMANSENSE DE ENSINO
SUPERIOR
Recorrida : DRJ-II no Rio de Janeiro - RJ

**COFINS – ENTIDADE EDUCACIONAL –
IMUNIDADE – CF/1988, ARTIGO 195, § 7º.**

A imunidade do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes STF na ADIN 2028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do artigo 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Inexistência de prova nos autos de que as condições do artigo 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também não restou provado que a entidade educacional não atenda de modo significativo e gratuitamente a hipossuficientes.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SOBEU – SOCIEDADE BARRAMANSENSE DE ENSINO SUPERIOR.

Acordam os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Nayra Bastos Manatta.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.

Imp/fclb



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.
498

Processo nº : 10073.001621/99-88
Recurso nº : 127.839
Acórdão nº : 204-00.117

Recorrente : SOBEU - SOCIEDADE BARRAMANSENSE DE ENSINO
SUPERIOR

RELATÓRIO

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 do 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.

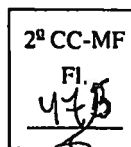
Tendo a 4ª. Turma da DRJ-II no Rio de Janeiro - RJ julgado procedente o lançamento (fls. 408/415), contra ela foi interposto o presente recurso voluntário, no qual, em síntese, alega em preliminar que a r. decisão não levou em consideração as manifestações de inconformidade apresentadas contra os atos 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 incerto 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.

Foram arrolados bens para recebimento e processamento do recurso (fls. 336/344).

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.001621/99-88
Recurso nº : 127.839
Acórdão nº : 204-00.117

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

Em síntese, a controvérsia gira em torno da aplicação à defendente 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 às 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 principal nota distintiva é que a imunidade encontra seu fundamento na própria constituição, delimitando o campo de atuação legiferante das pessoa políticas para a produção de normas jurídicas tributárias impositivas. Consiste a imunidade, então, na exclusão da competência dos entes políticos de veicularem leis tributárias impositivas em relação a certos bens, pessoas e fatos. Ou, no dizer do mestre Pontes de Miranda¹, “a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição”. É a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro², “se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exerce a competência tributária”.

E a distinção de tais institutos tributários quanto ao seus regimes legais, conduz a relevantes consequências jurídicas. “Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência política ou econômica), restringe-se, na disciplinada imunidade, a esfera legislativa ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial constante de lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)”.³

Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando se tratar de imunidade condicionada, como é a hipótese versada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve atender às exigências de lei complementar. Isto porque, sendo a imunidade limitação ao poder de tributar, a ela se aplica a norma do artigo 146, II, da Constituição Federal, a qual dispõe que “Cabe a lei complementar: II – regular as limitações ao poder de tributar”.

Por outro lado, dúvida não há que a norma do artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, é norma de eficácia contida. E norma de eficácia contida, como leciona José Afonso

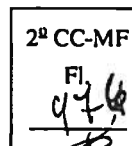
¹ MIRANDA, Pontes. “Questões Forenses”, 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

² AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

³ MARINS, Jaime. “Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social”, in “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário”, vol. III, Dialética, São Paulo, 1999, p. 149.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.001621/99-88
Recurso nº : 127.839
Acórdão nº : 204-00.117

da Silva⁴, *“são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados”*. Ou seja, como o próprio Afonso da Silva conclui, *“Se a contenção, por lei restritiva, não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva”*.⁵

Em outras palavras, na falta de lei complementar, a imunidade da citada norma constitucional é incondicionada. Assim, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COFINS para as entidades beneficentes de educação, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, e não as do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, posto que veiculadas via lei ordinária, forma inconstitucional de veiculação das condições restritivas da imunidade.

Talvez pudéssemos discutir acerca da competência dos órgãos administrativos para fazer este juízo de inconstitucionalidade, mas a questão passa a ser inócua quando o próprio STF, ao julgar a ADIN nº 2028-5, já deu a posição do Excelso Pretório sobre o alcance e limitações do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Decisão plenária do STF, em 11/11/1999, confirmando a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves em 14/07/1999 (DJ 02/08/1999), na ADIN 2028-5, para suspender, até a decisão final daquela, a eficácia do artigo 1º da Lei nº 9.732, de 11/12/1998, que deu nova redação ao artigo 55, da Lei nº 8.212/91, onde é restringido o alcance da imunidade da norma constitucional reiteradamente citada. E na fundamentação da liminar, no que se refere a questão da inconstitucionalidade formal, assim afirmou, a certa altura, o ilustre Ministro Relator:

“A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal”.

Com efeito, é de aplicar-se ao caso o Decreto nº 2.346/97. Portanto, não pode a Lei ordinária nº 8.212/91, matriz legal do lançamento, tratar de limitações ao poder de tributar, matéria, como exposto, restrita ao âmbito da lei complementar.

⁴ SILVA, José Afonso da. *“Aplicabilidade das Normas Constitucionais”*, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.

⁵ Op. Cit, p. 85.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

477

Processo nº : 10073.001621/99-88
Recurso nº : 127.839
Acórdão nº : 204-00.117

Também estreme de dúvidas que a educação é espécie do gênero assistência social. E este é o entendimento do próprio Poder Executivo, uma vez que o Decreto nº 2.536, de 06/04/1998, que regula a matéria, assim dispôs:

Art. 2º. Considera-se entidade beneficiária de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

IV – promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde.

A doutrina também perfilha tal entendimento como depreende-se do texto de James Marins⁶ em que o autor paranaense averba que “*Dentro da moldura constitucional e infraconstitucional complementar (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14) é que se afigura possível o desenho seguro e completo do conteúdo dos núcleos “educação” e “assistência social” como aquele correspondente às atividades sem fins lucrativos voltadas para a educação, saúde, trabalho, lazer, e segurança....Tais atividades, sempre, que realizadas sem o intuito de lucro, estão, sem resquício de dúvida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais.*”

Compulsando os Relatórios de Atividades relativos aos exercícios de 1996 (fls. 166/174) e 1997 (fls. 175/185) encaminhado ao INSS para fins de manutenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, constata-se que a entidade prestou diversos tipos de serviços a pessoas hipossuficientes, tais como assistência jurídica a pessoas que percebessem menos de dois salários mínimos, bolsas de estudo, assistência à saúde, etc.

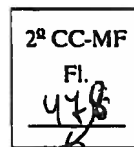
Como afirma o Ministro Moreira Alves ao adentrar na questão de fundo veiculada na ADIN nº 2028-5, no preceito do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal “*cuida-se de entidades beneficentes de assistência social não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado*”. E concluiu que na norma constitucional imunizatória “*Não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviço atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes*”. (grifei)

Assim, as condições limitadoras para que determinada entidade seja considerada como beneficiária de assistência social é que atendam os requisitos da lei complementar, atualmente veiculadas no artigo 14 do CTN, e que comprovem sua atuação gratuita relevante aos chamados hipossuficientes. É nesse sentido que o fisco deve dirigir sua atuação, produzindo provas de que tais requisitos não restam atendidos. E tal questão deve ser analisada caso a caso através das provas trazidas aos autos em confronto com o

⁶ Op. Cit., p. 152/153.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.001621/99-88
Recurso nº : 127.839
Acórdão nº : 204-00.117

estatuto da entidade sob análise, não possibilitando, como entendem alguns, uma análise linear em função de quesitos de forma, sem que se perquiria acerca das peculiaridades de cada entidade e sua forma de atuação junto aos necessitados.

Não enxergo prova nos autos de que haja desvirtuamento dos objetivos institucionais da recorrente, e também não identifico direcionamento da atuação fiscalizatória de modo a provar que não haja gratuidade aos hipossuficientes.

Por derradeiro, também compulsando os autos, ao ler o estatuto da entidade autuada (fls. 112/152), se afigura a entidade em perfeita sintonia com os requisitos do artigo 14 do CTN. O artigo 22º da norma estatutária informa que é vedada, a qualquer tempo ou circunstância, fazer parte ou reverter o patrimônio da sociedade ao patrimônio de pessoa física, aduzindo em sua articulação recursal que "não distribui rendas, aplica integralmente no país os eventuais recursos percebidos e mantém escrituração contábil".

O fisco não provou o contrário. Pelo afirmado pela fiscalização, até pela forma como foi feito o lançamento, a recorrente possui escrituração em livros revestidos de formalidades que asseguram sua fidedignidade. Também não identifico nos autos prova de que as receitas, subvenções e outras remunerações da defendente, não sejam totalmente aplicadas no país ou na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Por derradeiro e oportuno, devo gizar o que já aduzi em outros julgados⁷ na Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais⁸. A aplicação da imunidade das entidades de assistência social devem ser analisadas casuisticamente. E nesse sentido a ação fiscal é fundamental, pois somente ela pode proporcionar ao julgador administrativo os meios e provas para que o instituto, que tem os fins públicos mais relevantes, não seja utilizado indevidamente ou de forma fraudulenta. Para tanto, deve o fisco provar que os fins sociais do estatuto da entidade estão em desacordo com a realidade, e que se contrapõem a alguma das condições para fruição da imunidade apostas no artigo 14 do CTN. Até lá, há uma presunção em favor da entidade com base no que dispõe seus objetivos institucionais, e não o contrário, numa generalização sem qualquer conteúdo jurídico.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005

JORGE FREIRE

⁷ 201-73.928 e 201-73.951

⁸ CSRF/02-1.111