



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 15 / 12 / 1998
C	stoluntina
	Rubrica

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

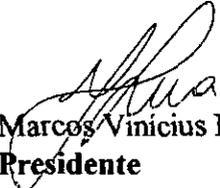
Sessão : 13 de maio de 1998
Recurso : 102.298
Recorrente : UNIÃO BRASILIENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

COFINS – INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS - Comprovado que a entidade cumpre os requisitos e condições legais, há de ser afastada a exigência da Contribuição Social, ao amparo do § 7º do art. 195 da Constituição Federal.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: UNIÃO BRASILIENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA.

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

Sala das Sessões, em 13 de maio de 1998


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Ricardo Leite Rodrigues e Helvio Escovedo Barcellos.

cgf/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10166.008757/96-09

Acórdão : 202-10.138

Recurso : 102.298

Recorrente : UNIÃO BRASILENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA

RELATÓRIO

Nos termos da Denúncia Fiscal de fls. 01/19, a ora recorrente é acusada de não ter recolhido a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida sobre os fatos geradores ocorridos entre 30.04.92 e 31.05.96.

O feito fiscal foi impugnado, às fls. 103/105, com certificados, declarações, certidões e outros documentos que junta às fls. 106/140.

A Decisão DRJ/BSB/DIRCO/Nº 2462/96 (fls. 143/151) deu pela procedência da ação fiscal, sob os seguintes fundamentos denegatórios que são o objeto do recurso voluntário ora sob apreciação:

"A autuação resulta da falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, conforme descrição dos fatos, enquadramento legal e demonstrativos de apuração às folhas 03/19.

A impugnante alega simplesmente que é entidade isenta da contribuição para o financiamento da Seguridade Social, enquadrando-se como entidade beneficente de assistência social (inciso III, art. 6º da LC 70/91).

O dispositivo em comento diz que são isentas da contribuição as entidades beneficentes de assistência social.

A primeira vista, parece indubitável que a impugnante esteja protegida pela isenção visto que em seu Estatuto reza que é uma sociedade civil de direito privado, sem fins econômicos, filantropia e tem por finalidade criar, coordenar, dirigir e manter instituições que visem o ensino nos vários níveis e a educação cristã e a assistência (art. 1º, fls. 106).

Entrementes, nos termos do art. 111 do CTN interpreta-se a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, ou seja, a lei concede isenção às entidades beneficentes de assistência social. Cabe, então, perquirir, no caso dos autos, se a União Brasileira de Educação e Cultura, como instituição filantrópica e/ou instituição de assistência social, equipara-se a



Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

uma entidade beneficente de assistência social que atenda à exigência estabelecida em lei.

O vocábulo instituição (entidade) deve ser entendido em sentido amplo, abrangente de qualquer espécie e variedade de forma jurídica de que venha a revestir-se a organização das atividades humanas para o fim de unificar, pelo objeto ou pela finalidade, os processos de formação da vontade dos entes coletivos'.

Já o conceito de assistência social vincula-se à finalidade em si que as instituições assistenciais buscam cumprir, qual seja, '... a realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral', e que '... por sua ingênita e indeclinável vocação e fim público, se acham situadas além e acima das entidades não lucrativas de fundos mistos (privados e públicos), e, com razão maior, daquelas nascidas exclusiva ou principalmente das influências do interesse particular de indivíduos ou grupos de indivíduos, e apenas ou preferencialmente destinadas à satisfação de necessidades ou ao gozo de benefícios dos seus próprios fundadores, membros ou associados'.

O conceito de instituição de assistência social não consta da Constituição nem do CTN; nem deveria constar. Contudo, do acima exposto podemos inferir que aquilo que caracteriza uma entidade como instituição de assistência social é o seu objetivo, e o que a credencia para o gozo de isenção tributária e, além da natureza dos seus objetivos, a observância dos requisitos mencionados em lei complementar, que presentemente são os do art. 14 do CTN.

Observando-se o Estatuto (arts. 1º e 2º) da autuada, nota-se que embora diz ser filantrópica, educacional e assistencial, as instituições mantidas, arroladas no art. 3º (fls. 07), são fundamentalmente educacionais, voltadas para o ensino, não se vislumbrando qualquer característica de suas finalidades e objetivos essenciais voltada para a assistência social beneficente.

Ora, a Lei Complementar expressamente declarou isentas as entidades de assistência social beneficentes, quer dizer, filantrópicas, prestadoras de caridade a necessitados e desvalidos. A declaração de Utilidade Pública não assegura o caráter beneficente da entidade, condição "sine qua non" para o reconhecimento pela lei como isenta da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social de que trata a Lei Complementar 70/91.



Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

Por oportuno, vê-se claramente que sua isenção do imposto de renda pessoa jurídica prende-se justamente à natureza educacional dos seus serviços, ou seja, a atividade principal é o ensino (fls. 84/90). A beneficência, a filantropia, diz respeito a atividades gratuitas dirigidas ao bem estar da comunidade e não a serviço educacional remunerado. A bem da verdade, 'data vênia', a impugnante mercantiliza o ensino, isto não corresponde à filantropia.

Por outro lado, poder-se-ia invocar a favor da impugnante a imunidade inculpada no art. 150, XV, 'c' da Constituição Federal. Entretanto, nota-se prontamente que a imunidade ali contida refere-se a impostos (espécie de tributo). Donde se infere que o deslinde da questão considerada sob este ponto de vista prende-se essencialmente à discussão do que é tributo.

A Lei Maior, em seu art. 145, arrola as espécies de tributos previstas no ordenamento pátrio, estabelecendo, 'verbis':

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º omissis

§ 2º omissis

De acordo com o texto constitucional, o CTN dispõe, por sua vez, em seu art. 5º, que 'os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.'

A definição de tributos e de suas espécies, o estabelecimento dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, dependem de lei complementar (CF, art. 146, III, 'a'), enquanto que as contribuições sociais podem ser instituídas mediante lei ordinária (CF, art. 195, com ressalva contida no § 4º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

Os tributos somente podem ser exigidos a contar do exercício seguinte ao da publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado (CF, art. 150, III, b), já as contribuições podem ser cobradas no mesmo exercício da publicação da lei, sempre e quando obedecido o princípio da anterioridade nonagesimal (CF, art. 195, 'caput' c/c § 5º).

Por ocasião do julgamento do RE nº 138-284-8 CE, o Plenário do STF excluiu as contribuições sociais do conceito de impostos, ressaltando ainda indubitavelmente cuidar-se de exação inteiramente estranha às demais espécies tributárias (taxas e contribuições de melhoria) - CF, art. 145; CTN, arts. 5º, 16, 77 e 81. O entendimento então assentado veio a ser corroborado, à unanimidade de votos, quando da apreciação da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 11, DF, de que foi relator o Ministro Moreira Alves (DJU de 16-06-95). Nesta ocasião, ressaltou o eminente Ministro Carlos Mario Velloso, em seu voto:

'Sustenta-se que a COFINS seria um imposto. Não procede a sustentação. Explico: o Finsocial, tal como recepcionado pelo art. 56 do ADCT, é que seria um imposto. No voto que proferi nos RE 150.755 e 150.76, deixei expresso o entendimento no sentido de que o velho FINSOCIAL, que é justamente o FINSOCIAL do DL. 1940, de 1982, fora recepcionado pelo art. 56 do ADCT tal como ele se apresentava, vale dizer, um imposto inominado. Existia, entretanto, como imposto, até que, segundo está no art. 56, ADCT, a lei dispusesse sobre o art. 195, I, da Constituição. Foi exatamente isto que ocorreu com a Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. Esclareça-se, aliás, que esta lei é, no ponto, materialmente ordinária, quer dizer, não é, materialmente, lei complementar, dado que o art. 56 do ADCT não exige lei complementar para a instituição dessa contribuição. Reporto-me, também aqui, ao voto que proferi no RE 138.284-CE (RTJ 1431313).

Por sua vez, o egrégio Tribunal Regional Federal da Primeira Região, confirmando não ser o COFINS um tributo, mas sim uma contribuição social, prevista na própria Lei Maior (art. 195), afastou a exação da imunidade prevista no art. 150, VI, 'c'. Confirmam-se as seguintes ementas de Acórdãos:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. COFINS. LEI COMPLEMENTAR Nº 70, DE 1991. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, ART 150 VI, D.



Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

1 - A COFINS, não sendo imposto, incide sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

2 - A contribuição sobre o faturamento previsto na Lei Complementar nº 70, de 1991, não constitui contribuição nova. A Constituição já a instituíra, ao dispor, no art. 195, que a seguridade será financiada mediante contribuição, dentre outras, incidente sobre o faturamento.

3 - As contribuições para a seguridade social podem ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das já existentes. O art. 154, inc. I, da Constituição, se aplica a outras fontes de financiamento da seguridade social, não tipificadas na própria Constituição. A contribuição sobre o faturamento (Lei Complementar nº 70/91) está tipificada na Constituição.

4 - Não consagrou a Constituição Federal de 1988 o princípio da anualidade. Ainda que a lei de diretrizes orçamentárias não disponha sobre as alterações na legislação tributária, o tributo pode ser cobrado, desde que obedecido o princípio da anterioridade.

5 - Apelação provida. Prejudicada a remessa.

(Ac nº 94.01.22892-2-MG, rel. Juiz Tourinho Neto, 3ª Turma).

'Tributário e Processo Civil - COFINS - Apelação obstada por decisão do Relator - Agravo Regimental.

1. Decisão do Relator, negando seguimento a recurso, nos termos do art. 38 § I I, do RITRFII' R., porque contrário ao entendimento do STF em julgado vinculante (art. 102, § 2º, da CF c/c a EC nº 03/93).

2. Matéria remanescente questionada no apelo, não examinada pelo STF, de caráter prejudicial.

3. Reconhecida a natureza de contribuição do COFINS, perde o sentido discutir-se a imunidade do art. 155, § 3º da CF, porque restrita aos tributos, cujas espécies estão limitadas a impostos, taxas e contribuições de melhoria..

4. Contribuição social não é tributo. Insere-se na categoria de exações de natureza tributária.

5. Agravo regimental desprovido.



Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

(AgAMS nº 93.01.21358-3IDF, rel Juiza Eliana Calmon, 4ª Turma).

Neste mesmo diapasão decidiu a egrégia Terceira Turma do TRF/4ª Região, ao examinar a AC nº 94.04.12373-0, de que foi relator o Juiz Fábio B. da Rosa (DJU, Seção 2, de 14-12-94).

Assim, de todo o exposto, torna-se prejudicada qualquer intenção de tipificar a contribuição social como se tributo fosse de modo que a torne imune à COFINS instituída pela Lei Complementar 70/91.

Dai que, conforme ementado na jurisprudência retro mencionada, reconhecida a natureza de contribuição da COFINS, perde o sentido discutir-se a imunidade do art. 150, VI, 'c' da CF, porque restrita aos tributos, cujas espécies estão limitadas a impostos, taxas e contribuições de melhoria'.

Por todos os fatores apontados, 'data venia', conclui-se que falece razão ao contribuinte que ampare sua pretensão também sob o ângulo da imunidade, pois a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS não é tributo, apenas insere-se na categoria de exação de natureza tributária, devendo ser mantido o lançamento do auto de infração constante do presente processo.

Então, podemos concluir que o direito à isenção da COFINS pressupõe a observância, por inteiro, dos requisitos legais condicionantes do benefício. No plano das finalidades da entidade, não basta o tipo jurídico de que se revista, nem dos objetivos declinados nos Estatutos; importa investigar se as atividades ditas filantrópicas e de assistência, por exemplo, são levadas a termo no sentido estrito e específico que se enquadra na norma isentiva (Ac. CSRF/01 0.358/83).

Por conseguinte, sob o aspecto da isenção, carece de amparo legal o pleito da requerente, em consonância com o art. 111 da Lei 5.172/72 que diz que se interpreta literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção e suspensão ou exclusão do crédito tributário.'

E constatada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter integralmente o lançamento, por força da lei (art. 10, § único da LC 70/91, c/c arts. 890, 893 e 894 do RIR aprovado pelo Decreto 1.041/94)."



Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

Em suas Razões de Recurso de fls. 161/179 e Documentos que junta às fls. 184/488, a UBEC sustenta ter sido instituída com objetivos educacionais, assistenciais e filantrópicos, declarada de utilidade pública federal, conforme Decreto de 04.06.81, recebendo do Conselho Nacional de Serviço Social (em 04.09.80) o competente certificado de fins filantrópicos, e tais atos administrativos vêm sendo renovados até a presente data. No anexo 01 encontram-se os certificados que comprovam a situação da apelante, em especial ao período objeto da exigência sob exame.

Por ser instituição filantrópica e de assistência social, exerce suas atividades sob a modalidade educacional, no que preenche os requisitos dispostos no inciso IV do artigo 1º do Decreto nº 752, de 16.02.93. A hipótese normativa inculpada no inciso III, artigo 6º, da Lei Complementar nº 70/91, afasta a incidência da COFINS sobre o resultado econômico proveniente de sua atividade. Neste sentido, o próprio texto constitucional (§ 7º do art. 195) dispõe sobre a não-incidência da COFINS para as entidades que se encontram na situação da recorrente.

Diz que a decisão recorrida, embora tenha se proposto a investigar a efetividade das atividades da impugnante, nos autos não há qualquer registro de sua ocorrência, sendo que, na verdade, o regime da não-incidência foi afastado por mera argumentação que não tem sustentação na realidade fática. Por outro lado, é dever legal da autoridade fiscal - que pretenda desqualificar o regime tributário que ampara o contribuinte regularmente inscrito nos cadastros públicos - indicar os elementos fáticos que conduziram ao lançamento.

Não foram consideradas as declarações de utilidade pública, filantropia e registro de assistência social apresentadas pela entidade, sendo que, uma vez encontrado o faturamento - do qual depende a entidade para exercer sua atividade de filantropia -, foi efetuado o lançamento sem qualquer embasamento nos fatos ou análise contábil de seu movimento econômico.

Uma vez que a não-incidência da COFINS sobre as entidades beneficentes de assistência social está expressa no § 7º do artigo 195 da Constituição, cabe à norma infraconstitucional estabelecer os requisitos para a sua fruição, logo, o disposto no artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91 constitui mera decomposição da norma constitucional citada. A recorrente atende plenamente às exigências estabelecidas na Lei nº 8.212/91 (art. 55, I a V), lei ordinária que dispõe sobre a não-incidência da COFINS.

A recorrente invoca em seu benefício o disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição e não o comando insito no artigo 150, inciso IV, letra c, da Carta Magna, como se referiu a decisão recorrida. É o caso de imunidade constitucional e não de isenção, ainda que aquela dependa de norma regulamentadora infraconstitucional para produzir os efeitos da norma maior, como ocorre em outras hipóteses de não-incidência contidas na CF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

Questiona o tratamento dado pela decisão recorrida - no que respeita à interpretação do comando insito na norma contida no artigo 111, inciso II, do CTN - que confundiu interpretação literal com restritiva e, por isto, faz por não permitir que entidades que preenchem integralmente as exigências legais, venham a gozar do regime tributário estabelecido, isto é, a não-incidência.

Assevera que a entidade tem sua atividade de filantropia de assistência social, em especial na área de educação, que é reconhecida pela Secretaria Nacional de Direitos da Cidadania e Justiça e pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Toda a documentação comprobatória fornecida pelos órgãos públicos competentes e o objeto da atividade constante no Estatuto da recorrente seria suficiente para justificar a situação da recorrente, mas a fiscalização da Fazenda Nacional afastou a primeira e conclui que a segunda era insuficiente para aceitar-se o caráter assistencial sem fins lucrativos. Não pode prosperar a manutenção do lançamento que se funda em restrição arbitrária de comando de lei, que viola o regime tributário assegurado ao contribuinte, advinda exclusivamente em tese de literal interpretação de conceituação teórica de benemerência e assistência social.

Continua dizendo que os órgãos públicos competentes reconhecem estar a recorrente observando os requisitos necessários à configuração de uma entidade beneficente de assistência social, nos precisos termos da Lei n. 8.212/91 e Decreto n. 752/93. Todo o período sob exigência está coberto pelos certificados de regularidade que a lei exige para a manutenção do benefício isencional previsto na Constituição, como faz certo a documentação que junta à petição de recurso.

Prova disso é o quadro demonstrativo (cf. fls. 171), relativo às atividades de 1994, que informa os totais dos valores recebidos pela prestação de serviços de educação e os que oferece gratuitamente a título de filantropia, sendo que o montante destes últimos atende à exigência contida no inciso IV, artigo 2º, do Decreto nº 742/93, que, em resumo, é a atividade remunerada financiando os serviços oferecidos gratuitamente.

Insiste seja apreciada toda a documentação juntada aos autos, que comprova o efetivo exercício da atividade beneficente de fins filantrópicos, com os competentes certificados e certidões expedidos pelos órgãos incumbidos de normatizar e fiscalizar a atividade (federais e distritais), atestando, para todos os fins, o cumprimento das normas legais pertinentes. Tanto é que, como impõe a lei, a entidade educacional está submetida à fiscalização periódica do Conselho Nacional de Assistência Social, da Secretaria Nacional dos Direitos da Cidadania e Justiça e do Instituto Nacional de Seguridade Social, e jamais mereceu qualquer reprovação dos referidos órgãos, sendo que sempre viu reconhecido o direito da entidade à fruição dos benefícios decorrentes de sua condição de utilidade pública, de fins filantrópicos e de assistência social na área de educação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

Acrescenta a tudo isto ser o auto de infração de uma pobreza jurídica franciscana, porque parte do pressuposto da incidência da contribuição e realiza os cálculos do tributo exigível, mas deixa de fazer o fundamental: provar a desqualificação da entidade como beneficente de assistência social, como situação fática. A Fazenda impositiva para desqualificar o gozo da isenção deveria identificar, com prova constituída, o desvio de finalidade ou não-atendimento de um dos requisitos essenciais à fruição do benefício.

Só na decisão singular que a autuada tomou conhecimento de que o Fisco entende não ser entidade beneficente aquela que tenha fonte de recursos provenientes de atividades remuneradas e, ainda, que atividade educacional gratuita não integra o rol de ações caracterizadoras de assistência social. Até aqui, as autoridades fazendárias não consideraram que a conceituação de entidade beneficente e assistência social, no direito pátrio, não é apenas fruto de construção doutrinária, mas decorre da legislação de regência (Lei nº 8.212/91, art. 55; Decreto nº 752/93, arts. 1º e 2º).

As contra-razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional (fls. 492/494) são no sentido de que a decisão recorrida não merece reparos, uma vez que a autuada não pode pleitear o benefício da imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da CF/88, porquanto a mesma está restrita aos tributos e a COFINS tem a natureza de contribuição social.

Nesta linha, acrescenta que, não sendo a COFINS um tributo, porque regulada expressamente fora do sistema tributário, jamais se poderia ver na Contribuição alguma fiscalidade, justificando a não-aplicação do regime tributário fiscal. Inocorreu ofensa ao disposto no artigo 56 do ADCT, uma vez que a alteração legislativa redundou em fortalecimento da receita previdenciária, ratificando a sua finalidade especial, a teor do art. 195 da Constituição Federal.

Sem dúvida, conclui, a COFINS é uma contribuição social, nos termos do artigo 195 da CF/88, e o seu produto se destina à seguridade social, ainda que arrecadado e cobrado pelo Tesouro Nacional, não havendo impeditivo constitucional neste sentido.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

No mérito, circunscreve-se a questão, ao meu ver, em definir se o produto obtido pela prestação de serviços da recorrente, nos termos de seus estatutos sociais, estão ou não sujeitos à tributação pela COFINS.

A questão apresentada, envolve basicamente três correntes doutrinárias. A primeira defende o raciocínio de que, em sendo a COFINS espécie de contribuição social e, portanto, sujeita ao disposto no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, para que a entidade fosse imune (ou isenta para alguns), necessário se faria demonstrar que a interessada cumpre os seguintes requisitos estabelecidos especificamente no artigo 55 da Lei nº 8.212/91:

- “seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou Municipal;
- seja portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada 3 anos (veja-se também, o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998);
- promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; e
- aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades (alterado pela Lei nº 9.528/97).”

A segunda corrente entende que não haveria que se falar em imunidade da COFINS, em razão de ter sido a Lei nº 8.212/91 instituída antes da Lei Complementar nº 70/91. Neste raciocínio, ainda teria que ser instituída uma nova Lei (específica para a COFINS) para que as entidades pudessem ou não se enquadrar na imunidade (e neste caso, na isenção). Com relação a esta corrente, entendo não ser plausível tal raciocínio, em razão da própria redação estabelecida no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Neste caso, entendo que a Lei nº 8.212/91, associada ao artigo 14 do Código Tributário Nacional, poderia suprir ou até mesmo regular o assunto.



Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

A terceira corrente entende que apenas o artigo 14 do Código Tributário Nacional, regularia o artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, em especial, esclareça-se, em relação à imunidade dos contribuintes à COFINS, uma vez que inexistente outra lei específica. Tal raciocínio também é defendido pelo respeitável doutrinador "Roque Antonio Carraza" em sua obra "Curso de Direito Constitucional Tributário - 11ª ed. 1998, pág. 473 a seguir transcrito:

"6.11 A imunidade do art. 195, par. 7º, da CF.

São imunes à tributação por via de contribuição para a seguridade social (que para o empregado, como vimos, é um imposto) as entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, par. 7º, da CF). A esta lei (que só pode ser uma lei complementar) não é dado inviabilizar a fruição do benefício. Presentemente faz as vezes desta lei o art. 14 do CTN."

O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, possui a seguinte redação:

"Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

Já o artigo 14 do Código Tributário Nacional dispôs que:

"Art. 14 – O disposto na alínea c do inc. IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
- II- aplicarem integralmente, no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III- manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º- Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

§ 2º- Os serviços a que se refere a alínea 'c' do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

Em se tratando de COFINS, entendo e defendo a Tese de que o artigo 55 da Lei 8.212/91, associada ao artigo 14 do Código Tributário Nacional, pode suprir ou até mesmo regular o assunto.

No caso da primeira e da terceira corrente, a recorrente argui, em seu favor, possuir todos os documentos exigidos pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, bem como cumprir as exigências estabelecidas no artigo 14 do CTN, comprobatórios do enquadramento à imunidade referida no art. 195, § 7º.

O respeitável julgador não contestou o enquadramento da entidade no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Considerou-a, em princípio, beneficiária da imunidade insculpida no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal. Porém, nas suas razões meritórias, defende a tese de que as Contribuições Sociais não são "tributo", razão pela qual não poder-se-ia invocar os dispositivos inseridos no Código Tributário Nacional.

Particularmente, não compartilho dessa discussão doutrinária, já que o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu serem as contribuições sociais, do gênero "tributo", ao declarar a inconstitucionalidade da expressão "autônomos e administradores", contida no inciso I do artigo 3, da lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989 (veja-se RE nº 166772-9.RS -Rel. Min. Marco Aurélio- Recorrentes: abastecedora Tonolli Ltda e outros; Recorrido: Instituto Nac. do Seguro Social - INSS). Ainda, nesse mesmo sentido é o voto do Ministro Moreira Alves, proferido no Recurso Extraordinário nº 146733-9, relativo à questão da Contribuição Social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o lucro das empresas e destinada ao financiamento da seguridade social, da qual peço vênia para transcrever as principais partes:

"Inicialmente, ressalte-se que, com a entrada em vigor da Constituição Federal, a questão da natureza tributária das contribuições sociais restou sanada, ao fixar-se dentro do Capítulo do Sistema Tributário Nacional a competência exclusiva da União para instituí-las (artigo 149), delas cuidando também o artigo 195. Vale lembrar, a propósito, o comentário de Ives Gandra da Silva Martins:

O artigo 195 cuida de normas de direito previdenciário e assistencial, financeiro e tributário. No que concerne ao direito tributário, faz menção o "caput" do artigo que cuida das



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

três bases de cálculo para efeito das contribuições sociais, a saber: faturamento, lucro e mão-de-obra, o que já no sistema anterior existia com o PIS ou com a contribuição previdenciária. Há a destacar-se no dispositivo o fato de que a pretérita discussão, sobre se a contribuição teria uma natureza dicotômica (taxa-imposto) ou não, fica no atual texto constitucional definitivamente solucionado. No texto pretérito a discussão ainda poderia ser colocada, em nível acadêmico, mas no atual, o problema inexistente. As contribuições sociais portanto têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele integradas”.

E mais ainda acrescenta:

“Não procede, por outro lado, o argumento dos que entendem que as contribuições do artigo 195 não são tributárias. Se não o fossem, não haveria necessidade de referências nos artigos 154, I e 150, III, “b” em seu corpo. A referida menção conforma definitivamente sua natureza tributária”.(Sistema Tributário na Constituição de 1.988- Editora Saraiva, São Paulo, 1.989, 1ª. Edição, p.121/124).

Ressalto, no entanto, como aspecto de grande importância, a demonstração inequívoca do desinteresse econômico nos lucros e resultados da entidade educacional, uma vez que não remunera e nem concede vantagem ou benefícios aos seus associados, conforme previsto nos seus atos constitutivos (artigo 33, fls. 127).

Verifico, também, a inexistência de qualquer imposição legal no sentido de que as entidades não possam ou estejam impossibilitadas de cobrar por parte de seus serviços prestados para que possam exercer as suas atividades assistenciais. O próprio artigo 14 do Código Tributário Nacional admite a existência de lucro ao estabelecer, no seu inciso I, a proibição de “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado”. Ora, seria pouco conveniente admitir-se a manutenção de tais entidades assistenciais apenas e exclusivamente com doações e contribuições de terceiros. Claro, também, está para mim que a filantropia ou assistência social é praticada no momento que a entidade promove a assistência educacional, conforme bem determina o Decreto nº 2.536, de 6.04.98, artigo 2º.

Ainda, no que se refere à cobrança de serviços e quanto ao aspecto da quantificação da assistência desenvolvida pela entidade, passo igualmente a oferecer meu entendimento. Estabeleceu o artigo 2º do Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, o seguinte:



Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

“Art. 2º- Faz jus ao Certificado de Entidade de fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstra, cumulativamente:

- I- estar legalmente constituída no país e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos;
- II- estar previamente registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, de conformidade com o previsto na lei nº1.493, de 13 de dezembro de 1.951;
- III- aplicar integralmente, no território Nacional, suas rendas e eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais;
- IV- aplicar anualmente, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, bem como das contribuições operacionais, em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuição previdenciária usufruída;
- V- aplicar as subvenções recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;
- VI- não remunerar e nem conceder vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, a seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes;
- VII- não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;
- VIII- destinar, em caso de dissolução ou extinção da entidade, o eventual patrimônio remanescente a outra congênere, registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, ou a uma entidade pública;
- IX- não constituir patrimônio de indivíduo(s) ou de sociedade sem caráter beneficente.”

Como se percebe, alguns dos requisitos, como por exemplo os incisos I, VI e VII, são reproduções dos citados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, os quais a entidade os cumpre em razão da constatação verificada pelo próprio CNAS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

Outros, como os incisos II, IV, VIII e IX, tratam de aspectos formais (ou instrumentais) da Constituição, registro, funcionamento e extinção da entidade beneficente.

Oportunamente, esclareço que o citado Decreto nº 752/93 foi revogado recentemente pelo Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998, o qual repetiu, em sua essência, os mesmos requisitos citados acima, dentre os quais, oportuno transcrever parcialmente os artigos 2º e 3º:

“Art. 2º- Considera-se entidade beneficente 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.

Art. 3º - Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficente de assistência social que demonstre, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente:

.....
VI- aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;”.

Chamo, portanto, a atenção para o item IV do artigo 2º do Decreto nº 752/93, e o item VI do Decreto nº 2.532/98 (vigente) para o fato de que **a venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado** em nada prejudica a obtenção do Certificado de entidade de fins filantrópicos. Neste caso, também a imunidade para fins de dispensa do pagamento da cota patronal da contribuição previdenciária foi preservada. Portanto, como conclusão primeira, entendo que a recorrente poderá ter valores recebidos pela prestação de serviços educacionais desde que, obviamente, os aplique integralmente na manutenção de seus objetivos institucionais (artigo 14 do CTN).

Em face da inexistência de outro percentual, discriminado na legislação ordinária específica para a COFINS, adoto, igualmente, o mesmo já estabelecido pelo decretos retromencionados, como sendo válido para o presente estudo, igualmente satisfeito pela ora recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.008757/96-09
Acórdão : 202-10.138

Portanto, tendo em vista que a recorrente possui todos os documentos exigidos pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, bem como atende plenamente às condições estabelecidas no artigo 14 do CTN, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 1998


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ