



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

Processo n° 10680.015471/2005-87
Recurso n° 503.644 Voluntário
Acórdão n° **3302-01.088 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de julho de 2011
Matéria Cofins
Recorrente PROVÍNCIA SANTA CLARA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

ENTIDADES DE EDUCAÇÃO. CNAS E ISENÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ABRANGÊNCIA.

À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuidade na prestação de serviços não podem ser exigidos das entidades de assistência social para a caracterização da imunidade constitucional às contribuições sociais. Assim, o conceito de “receitas de atividades próprias”, para efeito da isenção de PIS e Cofins das entidades que tenham certificado de entidade beneficente de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades, relativamente aos serviços prestados que façam parte de seu objeto social.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Alan Fialho Gandra, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 166 a 261) apresentado em 22 de maio de 2009 contra o Acórdão nº 02-21.372, de 02 de março de 2009, da 1ª Turma da DRJ / BHE (fls. 150 a 159), cientificado em 22 de abril de 2009, que, relativamente a auto de infração de Cofins dos períodos de janeiro de 2000 a dezembro de 2001, considerou procedente o lançamento, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

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.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

Lançamento Procedente

O auto de infração foi lavrado em 10 de novembro de 2005, de acordo com o termo de fls. 15 a 21.

A Fiscalização esclareceu, inicialmente, que a Interessada “é uma sociedade civil, sem fins lucrativos, detentora de Declaração de Utilidade Pública Estadual e Federal, Conforme Decreto nº 91.108 de 12 de março de 1985, e certidão com validade até 30 de abril de 2006, cópias em anexo. Intimado o mesmo informou que é detentor do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, CNAS, nos termos do inciso II do artigo 55, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme certidão e protocolo de requerimento de prorrogação em anexo às folhas 43 a 49.”

Entretanto, segundo a Fiscalização, as entidades de educação não se caracterizariam como “entidades beneficentes de assistência social” e somente seriam isentas as receitas de suas atividades próprias, conforme art. 14, X, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, sujeitando-se “à incidência da Cofins todas as demais receitas que não se enquadrem no conceito de receita típica ou de atividades próprias” a partir de 1º de janeiro de 1999.

Ademais, segundo a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 2º, , “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.”

Concluiu que as receitas decorrentes de “atividades econômicas de prestação de serviços (mensalidades escolares, taxas escolares), por corresponderem à contraprestação dos serviços prestados pela entidade”, sujeitar-se-iam à Cofins.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Lavrou-se contra o contribuinte identificado o Auto de Infração de fls. 05/14, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.104.201,59, incluindo multa de ofício e juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 07/08.

A autuação ocorreu em virtude de falta de recolhimento da Cofins referentes às receitas não próprias, decorrentes de mensalidades escolares, taxas escolares, alugueis, aplicações financeiras e outras, por corresponderem à contraprestação dos serviços prestados pela entidade.

O enquadramento legal encontra-se citado em fls. 08.

Cientificado em 10/11/05 (fls. 05), o interessado apresentou, em 07/12/2005, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 88/94, acompanhado dos documentos de fls. 95/144, com as suas razões de defesa, assim resumidas:

- A Província Santa Clara é uma Entidade Filantrópica, sendo detentora dos seguintes títulos: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos expedido pelo CNSS; Título de utilidade Pública Federal, concedido pelo Decreto nº 70.036 de 24 de janeiro de 1972; Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional do Serviço social.

- A entidade tem imunidade tributária conforme estabelece a Constituição no art. 150, inciso IV, letra “c”, e artigos 9º, inciso IV, letra “c” c/c o artigo 14 do Código Tributário Nacional – CTN.

- A autuação é improcedente, porque, em primeiro lugar, detém a imunidade tributária assegurada pelo Decreto-lei 1.572, de 01 de setembro de 1977, imunidade esta objeto de matéria já pacificada pelo STJ e STF, estando imune ao recolhimento das contribuições previdenciárias patronais a favor do INSS, na qual se inclui a Cofins.

- Em segundo lugar, a entidade é uma entidade beneficente de assistência social, fazendo jus à imunidade previdenciária estabelecida na constituição federal, art. 195, § 7º, cuja imunidade também inclui a Cofins.

- Em terceiro lugar, a entidade faz jus à imunidade estabelecida no art. 9º c/c art. 14 do CTN, que foi recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar.

- Em quarto lugar, a Lei Complementar 70/91, que instituiu a Cofins, isenta expressamente as atividades sem fins lucrativos, educacionais e de assistência social, do recolhimento da Cofins.

- Em quinto lugar, a entidade tem dentre suas finalidades as atividades educacionais, e, em consequência, as receitas de mensalidade escolares e as taxas cobradas pela entidade constituem receitas próprias da entidade, conforme dispõe seu estatuto, art. 55.

- Em sexto lugar, a interpretação do que seja receita própria, dada pela IN 247, de 27/11/2002, da SRF, além de não ter força de lei, e nem ter poder de regulamentar lei, é completamente equivocada.

- Recebimento de doações, subvenções, contribuições de associados etc. constituem receita própria da entidade, mas as mensalidades escolares também o são.

- Tratando-se de uma entidade que tem por principal atividade a educação, a receita de mensalidade é justamente a sua principal receita própria e a manutenção dos objetivos sociais é custeada justamente com as receitas de mensalidade; as demais são eventuais.

- Sem o recebimento das mensalidades escolares a entidade não teria como cumprir os seus objetivos sociais, não teria como se manter e nem mesmo como efetuar o pagamento aos seus professores.

- Nesse sentido, há inúmeras decisões judiciais que dispõem que todas as receitas das entidades filantrópicas são imunes, já que são aplicadas nos seus objetivos sociais.

- Assim, a interpretação de “receita própria” dada pela Receita Federal não tem respaldo em lei, já que as receitas contraprestacionais – na qual se incluem as mensalidades escolares e as taxas de matrícula – constituem receitas próprias da entidade.

- Quanto às demais receitas, tais como aluguel de quadras, aluguel de salas e receitas financeiras, recentemente o STF decidiu que tais receitas não constituem fato gerador da Cofins, incidindo a Cofins somente sobre o faturamento das empresas, ou seja, sobre venda de mercadorias e/ou serviços, não incidindo sobre as demais receitas, o que constitui uma razão a mais para a não incidência da Cofins.

- Em sétimo lugar, a entidade goza da isenção a que se refere o art. 55, “caput”, c/c o art. 23 da Lei 8.212/91.

O contribuinte juntou documentos procurando comprovar que a província Santa Clara é entidade sem fins filantrópicos desde 1975, e que é entidade beneficente de assistência social, devidamente inscrita no CNAS. Juntou, também, cópias de decisões jurisprudenciais, mostrando que as entidades

amparadas pelo Decreto-Lei nº 1.572/77 tem direito adquirido à imunidade relativa à parcela patronal para a Previdência Social.

Requer o cancelamento da autuação.

No recurso, alegou que “a promoção da integração ao mercado do trabalho”, campo em que se incluíam as entidades de educação, seria considerada pela Constituição como forma de assistência social.

Ademais, o art. 3º da Lei nº 8.742, de 1993, definiria as entidades que poderiam ser consideradas de assistência social, tendo obtido o certificado, além de declarações de utilidades pública.

Dessa forma, seria inquestionável legalmente seu *status* de entidade beneficente de assistência social, pois o órgão competente para tal deliberação seria unicamente o Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

Sobre o conceito de atividades próprias, alegou que o Parecer Normativo CST nº 5, de 1992, aplicar-se-ia somente aos casos de entidades classistas e assemelhadas, conforme entendimento do antigo 2º Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 202-18.802, de 2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

No presente processo, é indiscutível a caracterização da Interessada como entidade beneficente de assistência social, uma vez que o Decreto n. 4.524, de 2002, estabelece o seguinte em seu art. 46, parágrafo único, conforme destaques a seguir efetuados:

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

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

Parágrafo único. 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.

Vale dizer, embora o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1992, regule o art. 195, § 7º, da Constituição, a legislação infra-legal trata as entidades de educação que possuam o certificado de entidade beneficente de assistência social (fl. 46 dos autos) como isentas da Cofins somente em relação às suas atividades próprias.

No caso, aplica-se o art. 62 do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2010, conforme abaixo destacado:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Portanto, a interpretação do Decreto de que a entidade seria restritamente isenta e não imune não pode ser afastada pelo Carf.

O que se pode discutir e o que se discute, portanto, no âmbito do presente recurso é o conceito de atividades próprias, efetuado pela IN SRF nº 247, de 2002.

Para analisar a questão, valho-me inicialmente do voto proferido no âmbito do Recurso nº 123.425, muito embora lá se tenha discordado do entendimento do Regulamento do PIS/Pasep e Cofins:

Ocorre que há duas situações distintas.

Primeiramente, há a isenção prevista na MP n. 2.158-35, de 2001, art. 14, X, que diz respeito às entidades relacionadas no art. 13:

“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:

“I - templos de qualquer culto;

“II - partidos políticos;

“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;

“IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;

“V - sindicatos, federações e confederações;

“VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

“VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

“VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

“IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

“X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.”

Outra situação é a da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal:

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

A disposição, na realidade, caracteriza uma imunidade subjetiva, já que a regra de não incidência está prevista no texto constitucional.

Dispõe o no art. 150, VI, c, da Constituição:

“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;”

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que as limitações do art. 150, VI, não se aplicam às contribuições sociais, uma vez que especificamente trata de impostos¹.

Ademais, sendo a Cofins contribuição incidente sobre o faturamento, não está abrangida por essa imunidade, que se refere apenas ao patrimônio, renda e serviços das entidades de assistência social.

Portanto, para que seja imune à incidência da Cofins, a entidade deve ser de assistência social, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição e atender aos requisitos previstos em lei.

¹ EMENTA: - Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica. - Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 141715 / PE. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Publicação: DJ DATA-25-08-1995 PP-26031 EMENT VOL-01797-05 PP-00838.)

No tocante à imunidade, a Lei n. 8.212, de 1991, encarregou-se de dispor sobre as exigências, para sua fruição.

A isenção a que se refere a MP n. 2.158-35, de 2001, art. 14, aplica-se às instituições de educação e de assistência social (art. 12 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997) e às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações (art. 15 da Lei n. 9.532, de 1997).

Dispõem os mencionados artigos:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001)

“(…)

“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

“§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.”

Portanto, o art. 12 definiu o que seriam as instituições de educação e as entidades de assistência social, para efeito da imunidade do art. 150, VI, c, da CF, enquanto que o art. 15 estabeleceu uma isenção para as entidades filantrópicas sem fins lucrativos.

A MP n. 2.158-35, de 2001, portanto, estendeu a isenção da Cofins às entidades relacionadas nos arts. 12 (imunes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro) e 15 (isentas do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) da Lei n. 9.532, de 1997, sem distinguir as entidades beneficentes de assistência social abrangidas pela imunidade do art. 195, § 7º, da CF.

Portanto, as entidades beneficentes de assistência social, que satisfaçam as exigências legais (art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991) são imunes das contribuições sociais. Já as instituições de assistência social, que satisfaçam as exigências legais (art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997) são isentas da Cofins, somente em relação às receitas próprias da atividade, ainda que não se enquadrem nas condições de imunidade.

Há que se observar que o disposto no art. 17 da MP n. 2.158-35, de 2001, não prejudicou a conclusão, pois o dispositivo refere-se

à entidades beneficentes de assistência social, e não à instituição de assistência social.

“Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.”

[...]

Já a entidade beneficente de assistência social, além dessas condições, deve ainda satisfazer os outros requisitos do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991. Antes da Lei n. 9.732, de 1998, deveria ser reconhecida como utilidade pública federal ou estadual (ou municipal), portar o certificado de filantropia do CNAS, promover a assistência social beneficente, não remunerar os diretores e aplicar o resultado operacional na manutenção de seus objetivos. Com a Lei n. 9.732, de 1998, passou a ser exigida a condição de prestar gratuitamente seus serviços.

[...]

Em relação às disposições da Lei n. 9.732, de 1998, que alteraram o art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, foram apresentadas as ADI n. 2028 e 2036 ao Supremo Tribunal Federal, que se manifestou da seguinte forma, no julgamento da medida cautelar na ADI 2028²:

“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte 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 a ‘lei’ para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a ‘lei’ sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150,

² Relator: Min. Moreira Alves. Publicação: DJ DATA-16-06-2000 PP-00031 EMENT VOL-01995-01 PP-00150.

VI, 'c', da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a 'lei', sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar, na ADIN 2028, para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta, ficando prejudicada a requerida na ADIN 2036."

A decisão do STF foi a seguinte³:

“Decisão: O Tribunal, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.11.99.”

Também reproduzo, para maior esclarecimento, a parte final do voto do Ministro Moreira Alves:

“[...] Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

“De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta ‘na proporção do valor das vagas cedidas

³ Sítio do STF na Internet:

<http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/imagem1.asp?classe=ADI%2DMC&processo=2028&tipo=221&ORIGEM=IT&cod_classe=555&ministro=0&remonta=1&disco=22&pagina=149&contador=1&ementa=1995&tipo_colecao=EMENTARIO> Acesso em 25/05/2005.

integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial’, o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei.

“5. Também ocorre, para a concessão da liminar, o requisito do ‘periculum in mora’, tendo em vista a circunstância de que inúmeras entidades deixarão de ser consideradas como entidades beneficentes de prestação de serviços de saúde e de educação, com danos irreparáveis para a coletividade carente que vem sendo atendida por elas.

“6. Em face do exposto, e pelas razões expostas, voto no sentido de ser referendado o despacho do eminente Ministro Marco Aurélio que concedeu a liminar requerida, concessão esta que, por aproveitar à requerida na ADIN 2.036, torna prejudicada a pedida nesta.”

Foram, portanto, duas as alegações fundamentais trazidas ao exame do STF: 1) inconstitucionalidade formal, por não se tratar de lei complementar, e 2) inconstitucionalidade material, por ter a lei limitado o conceito de assistência social, como definido pela Constituição.

A redação atual do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, é a seguinte:

“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: (Vide Lei nº 9.429, de 26.12.1996)

“I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

“II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996) (Vide Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

“III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98) e (Vide Adin 2028-5, de 20.11.98)

“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 órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

“§ 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.

“§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

“§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

“§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

“§ 6º (Vide Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)”

Os dispositivos em negrito foram suspensos pela medida cautelar, inclusive o § 5º, que exigia, para as entidades que prestassem serviços de saúde, a prestação de no mínimo 60% ao Sistema Único de Saúde – SUS.

A redação anterior do inciso III era a seguinte:

“III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;”

No acórdão 201-77.757, votei com a divergência, manifestada em declaração de voto da Eminentíssima Conselheira Adriana Gomes Rêgo Galvão. A divergência assentou-se na descaracterização, como assistência social, de prestação de serviços não gratuitos, conforme demonstra a reprodução abaixo da declaração de voto:

“É de se observar que, não obstante a recorrente possuir certificado de filantropia, o mesmo não significa dizer que se trata de entidade beneficente de assistência social, pois a assistência social envolve, como a própria Constituição consagra, a universalidade do serviço (‘a quem dela precisar’) e a gratuidade do mesmo (‘independentemente de contribuição à seguridade social’), de forma que se a empresa cobra pelo serviço prestado, não se pode falar em assistência social, e, por conseguinte, tais receitas devem ser tributadas.”

Essa questão está explicitada no inciso III e no § 3º do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n. 9.732, de 1998, dispositivos esses que foram suspensos pela medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal.

A questão tem os seguintes contornos: as disposições do art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, determinam que somente se caracterizam como de assistência social as entidades que prestem serviços gratuitos; tais disposições foram suspensas pelo STF, em razão de ter entendido que o conceito de assistência social contida na Constituição é mais amplo (conteúdo material); a questão formal, de que somente lei complementar poderia ter instituído as limitações, embora considerada tese relevante, não determinou a concessão da medida cautelar⁴.

Reproduzo parte do voto do Ministro-relator, que evidencia o afirmado

(http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=ADI-MC&processo=2028&origem=IT&cod_classe=555):

“Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.”

Nas restrições implementadas pela nova lei está a questão da obrigatoriedade da prestação de serviços gratuito, para que a entidade seja imune à Cofins.

Portanto, a decisão do STF eliminou virtualmente as distinções que poderiam ser feitas, relativamente às duas situações analisadas, no que tange à gratuidade dos serviços (instituição de assistência social, isenta da Cofins, relativamente às receitas de atividades próprias; entidade beneficente de assistência social, imune à Cofins), permanecendo apenas os demais requisitos exigidos pela Lei n. 8.212, de 1991, que, no presente caso, são preenchidos pela recorrente, ao menos para parte do período objeto do pedido de restituição.

A questão de mérito levantada nos presentes autos, portanto, está em discussão no Supremo Tribunal Federal, a quem caberá a última palavra.

Se o Supremo Tribunal Federal decidir que as alterações da Lei n. 9.732, de 1998, são inconstitucionais, não se poderá negar o direito à restituição. Se decidir que são constitucionais, então a incidência da Cofins estaria correta, pois a isenção prevista na MP n. 2.158-35, de 2001, não abrangeria as receitas de prestação de serviço.

O que se conclui da análise acima é que a gratuidade não é condição para considerar uma entidade como “beneficente de assistência social”, tanto assim que as alterações da Lei nº 9.732, de 1998, foram consideradas inconstitucionais.

O fato é que, ainda que preste serviços de forma remunerada, a entidade pode ser considerada “beneficente de assistência social”. Portanto, não há como desqualificar a receita de atividade remunerada como “própria” da entidade, pelo fato de ser contraprestacional.

Por força do Regimento Interno, não se pode afastar a interpretação de que as entidades de educação não são imunes - mas apenas isentas - da Cofins em relação às receitas de atividades próprias.

Entretanto, sendo plenamente possível a apreciação dessa última matéria e não havendo definição legal do que seja “receita de atividade própria”, há que se afastar a interpretação contida na IN da Receita Federal, diante de tudo o que foi acima exposto.

Por fim, deve-se citar o que já foi decidido pelo antigo 2º Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em relação à Fundação Universidade do Vale do Itajaí no processo 10909.000846/00-43:

COFINS - IMUNIDADE - As entidades beneficentes que prestam assistência social no campo de educação, para gozarem da imunidade constante do parágrafo 7º do art. 195 da Constituição, devem atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº8.212/91.

Recurso provido. (Ac. 203-09.843)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 30/06/1994 a 31/01/1999

IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. REQUISITOS.

Anteriormente à Lei nº 9.732, de 1998, considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em medida cautelar que suspendeu parte de seus dispositivos, a legislação não exigia a gratuidade de todos os serviços das instituições de educação para terem direito à imunidade subjetiva do art. 195, § 7, da Constituição Federal. O certificado expedido pelo CNAS constitui prova da satisfação dos requisitos legais para a fruição da imunidade, que somente poderia ser elidida por contraprova específica produzida pelo fisco.

Recurso Especial do Procurador Negado (Ac. CSRF 02-03.493)

Dessa forma, em relação às receitas vinculadas à prestação de serviços de ensino, incide a isenção relativa às atividades próprias.

Quanto às demais receitas, que, segundo a Interessada, referir-se-iam a aluguel de quadras, aluguel de salas e receitas financeiras, a Fiscalização não justificou sua inclusão no TVF, uma vez que somente citou as receitas de mensalidades e taxas escolares.

Entretanto, se eventualmente incluídas na base de cálculo, caberia sua exclusão à vista da inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da Cofins promovida pelo art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998

O art. 62 do novo Regimento Interno do Carf, Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009, dispõe o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Dessa forma, se o STF já houver se pronunciado definitivamente pelo seu plenário a respeito da inconstitucionalidade de lei, o parágrafo único, I, do artigo acima citado permite que a aplicação da lei seja afastada.

Em 15 de agosto de 2006, publicou-se decisão do Pleno do STF no âmbito dos recursos extraordinários 357.950 e 358.273, transitada em julgado em 5 de setembro, que considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

Processo nº 10680.015471/2005-87
Acórdão n.º **3302-01.088**

S3-C3T2
Fl. 17
