



Processo nº : 10730.004585/00-47

Recurso nº : 118.622

Acórdão nº : 201-76.344

Recorrente : UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF/88. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. UNIVERSIDADE FEDERAL.

A imunidade veiculada no art. 195, § 7º, da CF/88, alcança as entidades beneficentes de assistência social que cumpram os requisitos legais. Entidades de ensino, como a Universidade Federal, são entidades de assistência social, fazendo jus à imunidade.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencida a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Gilberto Cassol

Gilberto Cassol
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Antônio Carlos Atulim (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.

cl/cf



Processo nº : 10730.004585/00-47

Recurso nº : 118.622

Acórdão nº : 201-76.344

Recorrente : UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE

RELATÓRIO

Conforme a Representação de fl. 01, tendo a contribuinte apresentado recurso voluntário nos autos do Processo nº 10730.002081/97-15, houve o desdobramento para apreciação do recurso voluntário, havendo, naqueles autos, recurso de ofício.

A contribuinte foi autuada em 04/09/1997, conforme Auto de Infração de fls. 02/04 e anexos, por "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL", referente ao período de 04/92 a 12/96. Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$5.257.738,46, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional.

Em Anexo de Auto de Infração, às fls. 30/35, a autoridade fiscal consignou que a COFINS era devida *"em função do contribuinte em questão possuir substancial receita proveniente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços, como estipulado pelo art. 2º, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991"*. Afirma que a partir dos dados apresentados pela própria contribuinte se alcançou os valores que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração, com base na receita por ela denominada de recursos próprios (venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços). Afirma ser público e notório se tratar de uma *"Universidade Federal de Ensino Superior, uma Autarquia Federal, sendo, por consequência, uma Pessoa Jurídica de Direito Público Interno. Entretanto, além da atividade de ensino propriamente dita, da qual não auferir receitas, pois é uma Universidade inteiramente gratuita para quem a cursa, o contribuinte mantém um Cinema, um Teatro, uma Editora de Livros e um Hospital Universitário, todos recebendo receitas de venda de mercadorias ou de mercadorias e serviços ou de serviços."*

Inconformada, a universidade apresentou sua Impugnação de fls. 47/58, aduzindo ser uma Autarquia Federal, criada pela Lei nº 3.848/60 e instituída conforme a Lei nº 3.958/71, e referindo-se ao art. 207 da CF/88. Alega que *"faturamento, como um dado econômico visto isoladamente, encontra-se alheio aos propósitos de uma Universidade Pública, a qual aplica em sua atividade-fim todas as receitas amealhadas"*. Assim, afirma que, *"sendo o faturamento utilizado como único elemento para a composição da base de cálculo da contribuição social, a natureza jurídica específica das mesmas 'contribuições' ficaria gravemente descaracterizada, passando a possuir natureza de verdadeiro imposto"*. Alega que o auto de infração foi lavrado sem a clareza necessária, carecendo dos elementos para ser impugnado de forma completa; que as receitas oriundas de atividades como cinema, editora, teatro e hospitais universitários são aplicadas no incremento da atividade estatal específica, que é o ensino público; que a inclusão do repasse do SUS é totalmente ilegal. Afirma não se tratar de receita própria, lucro, e sim de arrecadação que se transforma em receita pública, objetivando a continuidade da atividade estatal concernente. Ressalta que receitas próprias são constituídas de diversas fontes de receita, tais como: repasse do SUS aos hospitais escola (mais de 50% do total); inscrição no vestibular, convênios, doações de entidades filantropias, entre outras.

[Assinatura]

[Assinatura]



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

Defende que *“os valores contabilizados a título de receita e que foram considerados para efeito de base de cálculo na incidência da COFINS não podem ser considerados como faturamento da Universidade, a qual não tem finalidade lucrativa e sim presta serviços públicos à comunidade, precipuamente na área da educação e, complementarmente, na área da saúde”*.

Às fls. 76/77 há Despacho determinando a realização de diligência, a qual foi realizada, com a juntada de documentação. Às fls. 164/191 a contribuinte se manifestou sobre os documentos.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, às fls. 193/199 e demonstrativos anexos, julgar procedente em parte o lançamento, conforme a seguinte ementa:

“(...) AUTARQUIAS. COFINS. INCIDÊNCIA.

A incidência tributária depende do fato gerador definido em lei e da previsão ou não, para o caso específico, de isenção ou imunidade. Inexistindo, para as autarquias, qualquer isenção ou imunidade que garanta a não incidência da Cofins e auferindo, as mesmas, receitas decorrentes da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, sobre tais receitas deve incidir a Cofins.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”.

Com relação à preliminar de cerceamento de defesa, a decisão conclui faltarem fundamentos a sustentar a sua alegação. Com relação à base de cálculo, frisa que foram juntados aos autos documentos apresentados pela interessada, dos quais consta a discriminação, item a item, da base de cálculo investigada. Observando que alguns valores não coincidem no cotejo entre os valores listados na primeira tabela apresentada e os constantes dos documentos trazidos quando da diligência realizada, decidiu a autoridade julgadora considerar verdadeiros os valores apresentados por último, na diligência, por possuírem documentação que os respalde; entretanto, decidiu que não seriam aceitos os montantes que excedessem as bases de cálculo já lançadas. Com relação aos repasses ao SUS, afirma a decisão que, de fato, sobre tais recursos é incabível a incidência da COFINS; porém, aduz que a ilegalidade argüida não ocorreu, uma vez que os valores em questão não foram incluídos na base de cálculo da exigência. Quanto à receita pública, alega que, inexistindo, para o caso das autarquias, qualquer isenção ou imunidade que garanta a não incidência da COFINS e auferindo, as mesmas, receitas, ainda que públicas, porém decorrentes da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, na forma estabelecida pela LC nº 70/91, sobre estas receitas deve incidir a COFINS. Ressalta que em nada altera a possível incidência da exação o fato de as receitas auferidas pela Universidade Federal Fluminense serem integralmente consumidas pela atividade de ensino. No que toca a incidência da COFINS, a decisão referiu-se às rubricas de receitas apresentadas nas tabelas trazidas. Com relação aos aluguéis, indenizações, restituição e alienações, foram todos excluídos. No tocante aos rendimentos, também foram excluídos da base de cálculo, face à ausência de elementos nos autos que especificassem a origem dos valores que os compõem. Quanto às contribuições sociais e estudos/pesquisas, igualmente foram excluídas da base de cálculo da exação. Já no que se refere à produção vegetal, produção animal, produção agropecuária, produção ind. alimentos, produção farmacêutica e veterinária, produção editorial e gráfica, comércio de livros, serviços administrativos, tecnológicos, educacionais, agropecuários e culturais, consultoria de projetos,



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

serviços hospitalares, outros serviços de saúde, serviços odontológicos, hospital e alimentação, afirma a decisão decorrerem da venda de mercadorias e serviços, enquadrando-se na hipótese de incidência prevista no art. 2º da LC nº 70/91. Ressalta que o fato de essas receitas serem auferidas por Pessoa Jurídica de Direito Público, regulamentadas pela Lei nº 4.320/64, constituindo, assim, receita pública, não descaracteriza a incidência. Ainda, frisa não prejudicar a incidência o fato de as receitas sobre as quais recai serem destinadas ao financiamento do ensino público e nem pela circunstância da entidade tributada não possuir fins lucrativos.

Intimada em 20/10/2000, a universidade, em recurso voluntário protocolado em 17/11/2000, às fls. 244/259, manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos já trazidos, alegando ainda que *“as chamadas atividades-fim desta Autarquia da Administração Indireta direcionam todos os atos realizados na instâncias administrativas de funcionamento, a saber as atividades-meio, para melhoria do Ensino Público e Gratuito, Aumento da Pesquisa Científica e Implemento das Atividades de Extensão em benefício da Comunidade”*. Referindo-se à incidência de tributação na autarquia, cita o art. 150, VI, a, e § 2º. Tece comentários acerca da imunidade tributária recíproca, afirmando que *“a imunidade intergovernamental aplica-se a todo e qualquer imposto do sistema tributário”*. Aduz que faturamento e receitas encontram-se totalmente alheios aos propósitos norteadores de uma Universidade Pública, a qual se aplica integralmente em suas atividades-fim todas as receitas amealhadas. Afirma que a LC nº 70/91 deverá incidir sobre entes da Administração Pública que tenham atividades-fim com claro conteúdo econômico, propiciando faturamento mensal; de outro lado, alega que suas atividades-fim, discriminadas no art. 207 da CF/88 e outros da LDB, *“são totalmente estranhas à finalidade e objetivo e natureza daquela tributação”*. Afirma que os valores relativos ao Convênio com o SUS estão incluídos na base de cálculo apresentada, eis que eram registrados como *“recursos próprios”*. Afirma que não vende serviços ou mercadorias. Ressalta que *“as entidades benemerentes e filantrópicas gozam de imunidade, mesmo quando cobram pelos seus serviços (RE nº 87.173/SP, rel. Min. Moreira Alves), com a única condição de não distribuírem seus lucros ou remetê-los para o exterior (CTN, art. 14, inciso I)”*. Lembra que os servidores da autarquia têm regime próprio de previdência, e não seria justo que *“a Autarquia fosse onerada com contribuição social destinada ao regime de previdência das empresas privadas”*.

É o relatório.



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI**

O Recurso voluntário é tempestivo. Dele conheço.

A contribuinte, Universidade Federal Fluminense, foi autuada pela falta de recolhimento da COFINS no período de 04/92 a 12/96. Atacou o Auto de Infração por entender não ser devida a exação. O lançamento foi feito em relação aos valores apurados com base em dados fornecidos pela própria autuada, que a fiscalização entendeu constituírem faturamento, por serem oriundos da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços.

Em sua impugnação, a autarquia procura demonstrar que a exação não é devida, alegando, dentre outros fundamentos, que *“faturamento, como um dado econômico visto isoladamente, encontra-se alheio aos propósitos de uma Universidade Pública, a qual aplica em sua atividade-fim todas as receitas amealhadas”*. Aduz que *“os valores contabilizados a título de receita e que foram considerados para efeito de base de cálculo na incidência da COFINS não podem ser considerados como faturamento da Universidade, a qual não tem finalidade lucrativa e nem presta serviços públicos à comunidade, precipuamente na área da educação e, complementarmente, na área da saúde.”*

A DRJ no Rio de Janeiro - RJ julgou o lançamento procedente em parte, excluindo da base de cálculo da contribuição em tela uma série de itens que constaram das receitas detalhadas nas planilhas trazidas aos autos. Assim, constaram da base de cálculo da COFINS apenas os valores que a autoridade julgadora entendeu serem decorrentes da venda de mercadorias e serviços, quais sejam, os oriundos de: produção vegetal, produção animal, produção agropecuária, produção ind. alimentos, produção farmacêutica e veterinária, produção editorial e gráfica, comércio de livros, serviços administrativos, tecnológicos, educacionais, agropecuários e culturais, consultoria de projetos, serviços hospitalares, outros serviços de saúde, serviços odontológicos, hospital e alimentação.

DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em que pese não haver arguição com relação à **decadência**, atacamos a questão, por se tratar de matéria de ordem pública, podendo ser conhecida de ofício pelo julgador. Inclusive, vale lembrar que:

“... o processo administrativo decorre do poder hierárquico que vincula os entes administrativos e do princípio da legalidade, e não de um direito da administração em face do contribuinte: o processo administrativo é um processo que tem por objetivo a atuação da vontade concreta da lei, sem que haja uma pretensão processual no seu



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

sentido técnico – pelo menos neste momento – da administração em face do contribuinte.¹" (grifamos)

Assim, por se tratar de **decadência**, e não de prescrição, a questão deve ser conhecida de ofício.

Há entendimento no sentido de que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário seria, nos casos aplicáveis, o do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Não comungamos desse pensamento, porque afronta manifestamente a Carta Magna.

O CTN, como é cediço, fixa em 05 (cinco) anos o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, como se infere da leitura de seus arts. 150, § 4º, e 173. De outra banda, inovando no ordenamento jurídico, a Lei nº 8.212/91, no art. 45, dispõe que a Seguridade Social teria o prazo de 10 (dez) anos para constituir seus créditos.

Entretanto, a Constituição da República Federativa do Brasil, na alínea *b* do inciso III do art. 146, reza que somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**.

Diante deste confronto de normas, a conclusão acertada, segundo entendemos, é simples. Porque o CTN, após o advento da Carta Política, detém eficácia de Lei Complementar, tratando de matérias colocadas pela Constituição Federal sob reserva desta espécie legislativa.

Estando as normas gerais em matéria de legislação tributária devidamente estabelecidas em Lei hoje aceita como de eficácia de Lei Complementar, evidentemente não pode uma Lei Ordinária, ou um Decreto-Lei, inovarem no ordenamento jurídico afrontando a Carta Magna, por tratar de assunto reservado a espécie de lei diversa, havendo, no caso, interferência do legislador ordinário, ou do Poder Executivo.

Assim, por força do princípio da reserva absoluta da Lei Complementar, não é aplicável o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a constituição de créditos tributários, como pretendeu o art. 45 da Lei nº 8.212/91, porque a todas as contribuições sociais se aplica o disposto no art. 146, III, *b*, da CF/88, e, portanto, o prazo decadencial é aquele chumbado no Código Tributário Nacional.

Reforça este posicionamento a recente manifestação do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade em Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, Relator o eminente Desembargador Federal Amir Sarti, em 22 de agosto de 2001, declarou a inconstitucionalidade do *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91, conforme a seguinte ementa:

¹SCHOUERI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade Material no "Processo" Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 145.



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

"ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal." (grifamos)

Sob o mesmo prisma, entendemos que, com relação ao PIS, o DL nº 2.052/83 não foi recepcionado pela nova ordem constitucional. Isto, caso se entenda que ele trata de prazo decadencial para a constituição de crédito tributário, tendo em conta haver precedente no sentido de que não trata de prazo decadencial, como se infere do aresto da Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, ao julgar o Recurso 107.768, em 18/08/99, Relator o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Acórdão nº 202-11.442:

"PIS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não fixa prazo decadencial, apenas estabelece a guarda de documentos. Na ausência de recolhimento antecipado, não há falar-se em homologação de pagamentos. (...) Restando comprovada a antecipação do pagamento e decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência do dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Precedentes do STJ. Decaldo o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, é insubsistente a parcela da exigência fiscal vinculada a tais fatos geradores. (...)". (grifamos)

A Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, em relato do ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, ao julgar o Recurso 114.836, em 24/01/2001, Acórdão nº 201-74.214:

"PIS - SEMESTRALIDADE - MUDANÇAS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 ATRAVÉS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95 - A regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 diz respeito à base de cálculo e não a prazo de recolhimento, razão pela qual o PIS correspondente a uma mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás. Tal regra manteve-se incólume até a Medida Provisória nº 1.212/95, a partir da qual a base de cálculo passou a ser o faturamento do mês. DECADÊNCIA - Nos termos do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência. Sendo assim, o Decreto-Lei nº 2.052/83 não foi recepcionado pela Carta de 1988. Pela mesma razão, não prevalece o prazo previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicado ao PIS as regras do CTN (Lei nº 5.172/66). Recurso parcialmente provido." (grifamos)

Constatamos que o presente Auto de Infração foi lavrado em 04/09/1997, lançando valores compreendidos entre abril de 1992 e dezembro de 1996, o que leva à conclusão de estarem alguns períodos atingidos pela decadência.



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

Destarte, não podendo aplicar outro prazo decadencial para o Fisco constituir seus créditos tributários, senão o estampado no CTN, declaramos decaído no direito de lançar valores referentes aos fatos geradores anteriores a 04/09/1992.

DA COFINS

Analisemos a questão principiando pelo estudo da Lei Complementar que instituiu a COFINS. Assim estabelece a Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991:

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

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

Denotamos daí que o fato gerador da COFINS é auferir receita oriunda de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. A base de cálculo da exação é o valor desse faturamento mensal. A alíquota é de 2%.

Somente nasce a *relação tributária*, que tem de um lado o dever do sujeito passivo (contribuinte) em adimplir a *obrigação tributária* e de outro o direito de o sujeito ativo (Estado) ter seu *crédito* satisfeito, quando ocorrido o *fato impositivo*.

Conceituando "fato gerador", Amílcar Falcão o define como "o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado", e menciona, como elementos relevantes para a sua caracterização, o seguinte:

"(...)

a) a previsão em lei;

b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica;

c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação ex lege de pagar um tributo determinado²." (grifamos).

fu

² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997. p. 02

A.:



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

A base de cálculo é, em linhas gerais, o montante sobre o qual o valor da exação é calculado, quando da ocorrência do "fato gerador". No dizer de Amílcar de Araújo Falcão, é a:

"...grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar. Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica³."

No entanto, não discutiremos tratar-se, ou não, a receita auferida pela autarquia de faturamento, nos termos legais, porque incidem, *in casu*, outros dispositivos, aos quais nos deteremos.

DA IMUNIDADE

A questão central deste julgamento gira, como veremos, em torno da imunidade da contribuinte. Assim, trazemos, inicialmente, alguns apontamentos feitos pela doutrina a este respeito.

A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Diz-se que a imunidade é forma, por disposição constitucional, de não-incidência por meio de supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, pessoas ou situações.

Segundo o magistério de MISABEL ABREU MACHADO DERZI, atualizando a obra de ALIOMAR BALEEIRO, a imunidade:

- "1. é regra jurídica, com sede constitucional;*
 - 2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;*
 - 3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;*
 - 4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.*
- (...)

Aliomar Baleeiro, o autor clássico das imunidades, define-as, por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar⁴."

Observemos o que dispõe o art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

³ Idem. p. 78.

⁴ BALEEIRO. Aliomar. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualizadora). **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 225-226.



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

(...)

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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;

(...)

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes." (grifamos)

Esta imunidade refere-se somente a impostos, e não a todos os tributos, como é entendimento corrente na jurisprudência. Então, a ora recorrente não pode invocar essa imunidade no que tange ao recolhimento de contribuição social.

Nossa Carta Magna, tratando da Seguridade Social, estabelece:

"Art. 195 ...

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

Eis o cerne da questão, como já bem apontado em caso análogo pelo ilustre Conselheiro Jorge Freire, no julgamento, na CSRF, do Processo nº 11065.0001768/97-22, Recurso nº 108.364, Acórdão CSRF/02-01.107:

"Em síntese, a controvérsia gira em torno da aplicação à defendente da imunidade estatuída no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. 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'.

A quaestio, pois, 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 pessoas 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 Miranda, '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 Amaro, 'se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exercite a competência tributária.'



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

Com efeito, em que pese a impropriedade da utilização do termo *isenção*, o comando inserto no § 7º do art. 195 da CF/88 se trata de *imunidade*, o que, aliás, é voz corrente na jurisprudência.

O Ministro Célio Borja, então no Eg. STF, no julgamento do Mandado de Injunção nº 232-RJ, em seu voto, asseverou:

"A isenção concedida pelo § 7º do art. 195 da Constituição às entidades beneficentes de assistência social é, em sentido próprio, imunidade que decorre da assunção, por particulares, de prestação social que incumbiria coletivamente à sociedade ou ao Estado. Dá-se-lhes tratamento equânime, porque não se exige contribuição em pecúnia a quem já contribui com serviço cujo financiamento assim diversifica."

A exemplo do que foi feito pelo ilustre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, designado para redigir o voto vencedor em julgamento de caso análogo, com quem compartilhamos o entendimento em relação a este tema, adotamos os mesmos fundamentos expendidos pelo Conselheiro Jorge Freire no julgamento, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Processo nº 11065.001768/97-22, Acórdão CSRF/02-01.107.

Nos lembra em seu voto que a distinção de tais institutos tributários – imunidade e isenção –, quanto aos seus regimes legais, conduz a relevantes consequências jurídicas, fazendo uso do magistério de JAMES MARINS:

"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) ⁵."

Pela propriedade com que se manifestou o ilustre Conselheiro Jorge Freire, transcrevemos trecho de seu voto:

"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 da Silva, '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' ⁶. 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'.

Dessarte, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COFINS para as entidades beneficentes de assistência

⁵ 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.

⁶ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

social, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar."

Dispõe o CTN:

"Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos."

Por certo, o CTN, reproduzindo o texto constitucional, refere-se a impostos no dispositivo acima grifado. No entanto, em relação ao gozo da imunidade, no que concerne ao cumprimento das exigências previstas em lei a que alude o § 7º do art. 195 da CF/88, nos interessa o que prescreve o CTN.

Neste diapasão, é de se trazer o que diz mais o CTN:

"Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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 qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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.

ful

[Assinatura]



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

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

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

Ora, esses são requisitos a serem preenchidos pelas entidades imunes à cobrança de impostos. Contudo, ao se referir o art. 195, § 7º, da Carta Magna, às exigências estabelecidas em lei, aplicam-se às entidades beneficentes de assistência social estes mesmo requisitos.

Reforça, ainda, o posicionamento adotado observar que a LC nº 70/91, que instituiu a COFINS, embora tratando de isenção, cuidou de afastar a incidência da contribuição social em comento das entidades cuja tributação não pode haver, nos termos dos dispositivos constitucionais. Estabelece a LC nº 70/91, que repetiu a redação já adotada, neste particular, pelo § 7º do art. 195 da CF/88:

"Art. 6º São isentas da contribuição:

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

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

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

As instituições de ensino promovem a educação, que é direito social garantido pela nossa Carta Política. O cumprimento dos requisitos estabelecidos no CTN, recepcionado como Lei Complementar na nova ordem constitucional (e lei que pode tratar da matéria, cuja tratativa por lei ordinária afrontaria o art. 146 da CF/88) foram provados pela recorrente, e não restaram, em momento algum, refutados pelo Fisco.

Assim, não há como se negar a aplicação do art. 195, § 7º, da CF/88, ao caso em apreço.

Vale, ainda, citar o posicionamento adotado pelo Conselheiro Jorge Freire, em caso análogo, em que se tratava da imunidade do Sesi:

"Quanto ao fato de o Sesi estar exercendo atividade comercial, não vejo aí nenhum óbice, desde que essa atividade comercial não destoe de seus objetivos institucionais, atendidos os demais requisitos do art. 14 do CTN. Nesse sentido já houve manifestação do STF em ação onde discutia-se a imunidade de imposto ao Sesc, entidade análoga ao Sesi mas mais voltada à atividade comercial, em que aquele órgão explorava atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos ao comerciários (seus filiados) e ao público em geral."

fol
Gi.



Processo nº : 10730.004585/00-47
Recurso nº : 118.622
Acórdão nº : 201-76.344

Pertinente, ainda, trazer importante colocação apontada pelo Conselheiro Jorge Freire, identificando aspecto importante nesta seara:

"Por oportuno, devo gizar o que já aduzi em julgados na Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. 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."

Esta Câmara já analisou situações semelhantes, corroborando o entendimento adotado quando do julgamento do Processo nº 13011.000101/98-53, Recurso 111.226, Acórdão nº 201-73.951:

"COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE - CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIN nº 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 estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado."

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por dar **PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO** para, modificando a decisão proferida pela DRJ no Rio de Janeiro - RJ, cancelar o lançamento efetuado, reconhecendo a imunidade da contribuinte em relação à COFINS, com base no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tudo nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002


GILBERTO CASSULI 