



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

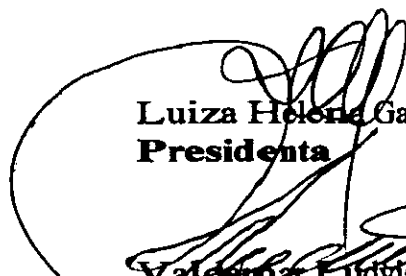
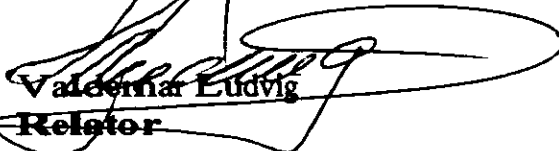
Processo : 10830.000091/94-45
Acórdão : 201-73.934
Sessão : 15 de agosto de 2000
Recurso : 101.710
Recorrente : SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO
Recorrida : DRF em Campinas - SP

COFINS – ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS – IMUNIDADE - São imunes as entidades dedicadas ao ensino superior constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN, e que parte da receita seja destinada a hipossuficientes. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

Valdemar Ludvig
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Jorge Freire, João Berjas (Suplente), Antonio Mário de Abreu Pinto, Sérgio Gomes Velloso e Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente).

Imp/cf



MIINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10830.000091/94-45**
Acórdão : **201-73.934**
Recurso : **101.710**
Recorrente : **SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO**

RELATÓRIO

A entidade educacional em epígrafe busca abrigo nas instâncias administrativas da Receita Federal com o objetivo de ver reconhecido seu direito de isenção referente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, pelo fato de que, na condição de entidade sem fins lucrativos e de ser reconhecida como de utilidade pública, estaria com este direito assegurado.

A autoridade julgadora de primeiro grau indeferiu o pedido apresentado pela entidade, em decisão sintetizada na seguinte ementa:

“ISENÇÃO COFINS

As sociedades que exploram estabelecimentos de ensino, hospitais não estão beneficiados pelo artigo 6º inciso III da Lei Complementar nº 70/91.”

Inconformada com o decidido pela autoridade julgadora singular, a recorrente apresenta recurso a este Colegiado, reiterando suas razões de pedir já apresentadas na peça inicial.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.000091/94-45
Acórdão : 201-73.934

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

Tomo conhecimento do recurso, por tempestivo e apresentado dentro das formalidades legais.

A questão que se nos apresenta diz respeito em reconhecer se as receitas auferidas pelas entidades dedicadas ao ensino superior, constituídas na forma de associação sem fins lucrativos, são ou não alcançadas pela Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, criada pela Lei Complementar nº 70/91.

A recorrente busca refúgio no inciso VI, alínea “c”, artigo 150 da Constituição Federal, por entender que a referida contribuição, embora criada dentro do Capítulo Constitucional que trata da Seguridade Social, apresenta todas as características de imposto, e que mesmo se encarada sob o aspecto de contribuição social, também estaria atingida pela imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da mesma Carta Magna.

Já o Fisco Federal refuta qualquer relação da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS com o artigo 150, por entender não se tratar de imposto, mas sim de contribuição social, e como tal não atingida pela imunidade por ele estabelecida.

Segundo a recorrente, a questão de ser a COFINS contribuição social e não imposto, tal fato não diminui a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, pois, da mesma maneira, se considera beneficiária desta imunidade, pois ela trata exatamente das contribuições sociais destinadas à seguridade.

Apesar da utilização do termo “isenção” constar no § 7º do artigo 195, é sabido, e reconhecido pela própria autoridade julgadora de primeiro grau, que se trata, em verdade, de imunidade, pois qualquer exclusão do campo de incidência de determinado tributo ou contribuição imposta pela Lei Maior é verdadeira imunidade (não-incidência constitucionalmente qualificada) que, desrespeitada, acarreta a inconstitucionalidade da lei contrária.

Feitas estas considerações, e pacificado o entendimento quanto ao verdadeiro enquadramento da contribuição no campo constitucional, resta-nos adentrarmos na legislação utilizada pela administração tributária para incluir as receitas auferidas pela recorrente no campo de incidência da referida exação, ou seja, a Lei Complementar nº 70/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.000091/94-45

Acórdão : 201-73.934

A Lei Complementar nº 70/91 estabelece, em seus artigos 1º e 2º, o que segue:

“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 o financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I, do artigo 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 de qualquer natureza.”

Acompanhando a disposição constitucional de afastar do campo de incidência da contribuição as entidades beneficentes de assistência social, a Lei Complementar nº 70/91, em seu artigo 6º, determina que:

“Art. 6º. São isentas da contribuição:

(...)

III – as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.”

Criada a contribuição, e estabelecido o seu campo de não incidência, cumpre agora analisarmos se a recorrente se enquadra dentro dos dispositivos legais que regem a matéria, ou seja, se uma entidade dedicada ao ensino superior, constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos, preenche os requisitos necessários para ser considerada uma entidade beneficente de assistência social.

O Fisco entende que a legislação citada não premia com a isenção as entidades de educação, mas sim, tão-somente, as entidades beneficentes de assistência social, as quais, para fazerem jus à isenção, devem preencher cumulativamente os requisitos exigidos pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, que são:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.000091/94-45
Acórdão : 201-73.934

II — Seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidades de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

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

IV — Não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagem ou benefícios a qualquer título;

V — Aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentado anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.”

Pelo inciso III, verificamos que a legislação que vigia à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação reconhecia como atividade de assistência social, também, as entidades educacionais, embora esta observação esteja sendo feita tão-somente para aproveitar a oportunidade em que tal dispositivo é citado, pois os incisos deste artigo reforçam a conclusão de que a Lei nº 8.212/91 era dirigida ao INSS e não à Receita Federal, às contribuições previdenciária e não ao COFINS, tanto assim que o órgão incumbido de cancelar a inscrição de quem não atenda aos requisitos da imunidade não é o órgão administrador da arrecadação e fiscalização da COFINS (a Receita Federal) e sim o das contribuições para a previdência (o INSS).

Já na Lei Complementar nº 70/91, seus autores tiveram a preocupação de deixar bem registrado, sobre o seu conteúdo, o que seria atribuído ao INSS e o que seria de competência da Secretaria da Receita Federal, vinculado à legislação tributária federal, como podemos observar em seu artigo 10, *verbis*:

“Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.000091/94-45
Acórdão : 201-73.934

que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.” (destaque nosso)

Cesar Vieira Rezende, ao comentar este dispositivo legal, assim coloca:

“Foi também declarado, como *ratio decidendi*, em acórdãos relativos à inconstitucionalidade de contribuições sociais, o serem elas tais apenas quando a relação jurídica se estabelecesse primária e exclusivamente entre o contribuinte e a Seguridade Social. Relação entre o fisco (o Tesouro) e o contribuinte, para somente depois aquele transferir os recursos para a Seguridade, não é suficiente, porque indireta, mediata ou inexistente. A relação em tal caso existente, seria entre o Tesouro (a União) e o sistema de seguridade, e nesta o contribuinte seria um *straneus* (esse vínculo para o contribuinte seria *res inter alios*).”

Verifica-se, pois, que o próprio legislador já teve a preocupação de deixar bem esclarecido que, quanto aos recursos levantados com a contribuição aqui criada, estes seriam carreados aos cofres da Seguridade Social, e no que se refere à arrecadação e à fiscalização, tarefa esta atribuída à Secretaria da Receita Federal, ficou bem assentado que, em se tratando de legislação subsidiária, esta deve ser buscada junto à legislação tributário federal.

Analisando sob os aspectos constitucionais, a matéria aqui abordada, quer seja quanto a sua imunidade ou não, trata-se de uma limitação ao poder de tributar, razão por que, de acordo com a Constituição Federal (art. 146, II), somente a lei complementar poderia dela cogitar.

Com relação a este assunto, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-5, interposta pela Confederação Nacional da Saúde, em função de alterações introduzidas pela Lei nº 9.732/98 na Lei nº 8.212/81, em voto do Ministro Relator Moreira Alves, trouxe-nos valioso subsídio ao assim decidir com relação à necessidade de Lei Complementar para regulamentar a matéria:

“A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação do poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão nesse primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à baila, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.000091/94-45
Acórdão : 201-73.934

ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Assim, tenho como configurada a relevância suficiente a caminhar-se para a concessão da liminar, no que a inicial desta ação direta de inconstitucionalidade versa sobre o vício de procedimento, o defeito de forma.”

Logo, em se tratando de definir as condições para enquadrar uma entidade de assistência social, para fins de aplicação da legislação tributária, estas somente podem ser encontradas no artigo 14 do CTN, que assim estabelece:

“Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades neles 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.”

Em se tratando do vínculo existente entre o artigo 14 do CTN e a imunidade das contribuições sociais, Ives Gandra da Silva Martins assim esclarece:

“Nem se diga que o artigo 14 do CTN disciplina apenas imunidades de impostos, pois à época de sua edição as contribuições sociais eram consideradas “contribuições parafiscais”, a elas sequer se referindo o art. 5º do CTN. Com efeito, com a E.C. nº 7/77 as contribuições deixaram de ter natureza tributária, que só readquiriram com a Constituição de 1988, por força do artigo 149.

Já o STF, por unanimidade, no RE 146.133-9-SP, declarou ser tributária a natureza de todas as contribuições sociais, com o que o artigo 14 do CTN, recepcionado pela atual ordem constitucional, é aquele que prevalece também para as contribuições.”



Processo : 10830.000091/94-45
Acórdão : 201-73.934

Voltando novamente ao voto proferido pelo Ministro Moreira Alves na ADIN nº 2.028-5, encontramos valiosos ensinamentos quanto ao perfeito entendimento do significado da expressão “entidades beneficentes de assistência social”, como veremos:

“No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo a cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal – e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo – não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade do legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar em verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser lavado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica.”

Cabe ainda registrar, não menos importante e significativa ser a interpretação dada pela administração tributária pela Parecer Normativo nº 05, de 22/04/92, no que se refere ao tratamento tributário dispensado as receitas das associações, dos sindicatos, das federações, e confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas, destinadas ao custeio de suas atividades essenciais e fixadas por lei, assembléia ou estatuo. Diz o Parecer:

“5 – Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.000091/94-45
Acórdão : 201-73.934

comento, porquanto não se pode cogitar de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade, fixada por lei, assembleia ou estatuto daquelas entidades e destinadas ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

7 – Note-se que a hipótese aqui definida é o da não incidência da contribuição sobre as receitas relacionadas no item 5 retro e não de isenção das entidades retrocitadas. Essa distinção é importante, pois embora tenham (isenção e não incidência) a mesma consequência quanto ao não-recolhimento da contribuição, suas estruturas jurídicas são distintas.

8 – Na isenção, ocorre o fato gerador do tributo mas a lei exclui o crédito tributário; na não-incidência não ocorre o fato gerador da obrigação tributária, seja por omissão da lei ou seja pelo fato de a espécie ser estranha a hipótese de incidência.”

Com base nas conclusões deste Parecer Normativo, pode-se afirmar, em síntese, que: embora as entidades de educação sem fins lucrativos enquadrem-se no conceito de pessoa jurídica, se não praticarem operações estranhas aos seus objetivos não serão devedoras da COFINS, porquanto nelas inexistente a figura do faturamento eleito pela Lei Complementar nº 70/91 como base de cálculo da referida contribuição.

Em face do exposto, e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2000


VALDEMAR LUDVIG