



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2. ^o C C	PUBLICADO NO D. O. U.
	De 07/02/2000
	ST Rubrica

Processo : 10855.001795/98-26
Acórdão : 202-11.539

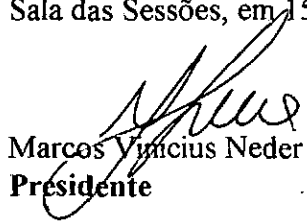
Sessão : 15 de setembro de 1999
Recurso : 111.242
Recorrente : FUNDAÇÃO DOM AGUIRRE
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

COFINS - INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS - Comprovado que a entidade não cumpre aos requisitos e condições legais, há de ser exigida a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social com os devidos encargos legais, de acordo com a legislação em vigência. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FUNDAÇÃO DOM AGUIRRE.

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

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

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

Eaal/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.001795/98-26
Acórdão : 202-11.539
Recurso : 111.242
Recorrente : FUNDAÇÃO DOM AGUIRRE

RELATÓRIO

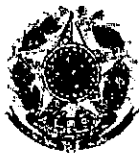
Contra a entidade, nos autos qualificada, foi lavrado auto de infração, sob a alegação de ter ocorrido falta de recolhimento da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com fundamento legal na Lei Complementar nº 70/91 e outros dispositivos constantes dos demonstrativos de cálculos integrantes da peça fiscal acusatória.

Alega a entidade em sua impugnação tempestiva, em síntese que:

- ser inconstitucional a exigência fiscal, pois o faturamento não pode servir, isoladamente, de base de cálculo para a contribuição social.
- a atividade exercida pela empresa é imune:
 - Nos termos do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal;
 - De acordo com a alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, que não se restringe apenas a imposto, mas alcança todo e qualquer tributo. Aliás, essa questão fica superada pela própria natureza jurídica da contribuição social sobre o faturamento, a qual trata-se de autêntico imposto rotulado de contribuição;
 - Por se enquadrar na regra prevista no art. 55 da Lei 8.212/91, considerando-se que as exigências dos incisos I e II deste dispositivo são de discutível constitucionalidade;
 - Em face do disposto no artigo 14 do CTN.

A autoridade singular, através da Decisão nº 11175/01/GD/2475/98 (fls. 103/111) manifestou-se pela procedência da ação fiscal, cuja ementa está assim redigida:

***“COFINS - Contribuição ao Financiamento da
Seguridade Social
Período de Apuração - agosto/93 a dezembro/96
Constitucionalidade.***



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.001795/98-26
Acórdão : 202-11.539

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, a exigência da Cofins foi considerada constitucional.

Imunidade. Instituição de Educação. Cofins.

A Cofins incide sobre a receita das mensalidades cobradas pelas instituições de educação. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da CF contempla apenas os impostos e a prevista no artigo 195, § 7º, da CF abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social.

Instituição de Educação. Assistência Social.

As instituições de educação são prestadoras de serviço e, quando recebem a correspondente contraprestação, não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE"

Às fls. 91/93 liminar concedida, nos autos do MS nº1999.61.10.001095-4, possibilitando a contribuinte o direito de recorrer administrativamente, sem a exigência do depósito prévio dos 30%. Tempestivamente, a entidade apresenta recurso, *ipsis litteris* ao apresentado por ocasião de sua impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001795/98-26
Acórdão : 202-11.539

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Recebo o presente recurso, por tempestivo e regularmente instruído e preparado.

No mérito, circunscreve-se a questão, em definir se as receitas obtidas pela prestação de serviços da Recorrente nos termos de seus estatutos sociais e da legislação em vigor, estão ou não sujeitos à tributação pela COFINS, no período de apuração de agosto/93 a dezembro/96, bem como, se a entidade cumpre aos requisitos legais para o devido enquadramento no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal¹.

Diz a autoridade singular, em suas razões de decidir que:

"Direcionando o foco para a imunidade específica e restrita, apropósito-se consignar que a Constituição Federal, no capítulo da Seguridade Social, mais especificamente no seu artigo 195, § 7º, em linguagem que não prima pelo rigor técnico por confundir isenção com imunidade, abriga uma imunidade específica para a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social e destinada unicamente às entidades de assistência social, traduzida nestes termos:

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

Como se vê, contrariamente ao tratamento especial que a imunidade genérica do art. 150, VI, alínea "c", lhes reserva, no campo da imunidade restrita aplicável à Cofins, o constituinte decidiu não contemplar as instituições de Educação.

A razão determinante do zelo do constituinte ao restringir a extensão da imunidade somente às entidades de assistência social é facilmente percebida quando se tem presente as tarefas desempenhadas por estas entidades. Com efeito, não teria

¹ O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal possui a seguinte redação:

"Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em Lei."



Processo : 10855.001795/98-26
Acórdão : 202-11.539

nenhum sentido retirar recursos de suas mãos para transferi-los ao financiamento de atividades que elas já desempenham.

... Quando o constituinte definiu que a "seguridade social será financiada por toda a sociedade", em termos jurídicos, estabeleceu seu princípio informador, qual seja, o da universalidade do financiamento. Nesse sentido, ninguém deve se furtar à participação no referido custeio. No caso presente, significa dizer, como visto acima, que também as instituições de educação devem participar do financiamento da seguridade social, exigido de todos que revelem capacidade contributiva..

... Como visto, as instituições de Educação não estão contempladas na via da imunidade específica e restrita; mas poderiam estar alcançadas pela isenção. No entanto, depreende-se, da redação do artigo sexto citado, que elas também não figuram no rol das entidades isentas da Cofins, significando dizer que, mais uma vez, o legislador avaliou como legítima a participação destas entidades no financiamento universal da seguridade social.

Em outras palavras, na Lei Complementar 70/91 não há nenhum dispositivo excluindo as instituições de educação da incidência, o que, vale repetir, não merece censuras pois a generalidade da incidência guarda perfeita consonância com o destacado princípio da universalidade do financiamento."

Entendo, *a priori*, que o assunto deva ser analisado sob outro enfoque, qual seja, se a entidade atende ou não aos requisitos legais para o enquadramento na assim chamada "isenção" às contribuições de que trata o artigo 195, § 7º, da Constituição Social. Assim, ousar discordar da respeitável autoridade fiscal ao não admitir que uma "entidade educacional" possa ser beneficiada pela imunidade a que trata o artigo 195, § 7º, acima reproduzido. Esclareça-se, que o próprio legislador ordinário reconhece como entidade de assistência social aquela prestada no âmbito da educação, senão vejamos: O Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, o qual repetiu, em sua essência, os mesmos requisitos estabelecidos no Decreto nº 752/93, na época dos fatos vigente, estabeleceu em seus artigos 2º e 3º que:

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

I- promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde."

O respeitável julgador, também alega que *"como dispõe o artigo 203 da Constituição Federal, a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social. A assistência social tem a gratuidade como característica essencial. Recorra-se ao Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa para definir o que vem a ser assistência social: "Assistência social - Serviço gratuito, de natureza*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10855.001795/98-26

Acórdão : 202-11.539

diversa, prestado aos membros da comunidade social, atendendo às necessidades daqueles que não dispõem de recursos suficientes." Destarte, com a contraprestação paga pelos alunos, sucumbe a pretensão da impugnante".

Aduz também a respeitável autoridade singular que:

"Além disso, o inciso III dispõe unicamente que a atividade educacional, atendidas determinadas condições, pode se revestir do caráter assistencial, ou seja, não se deve concluir a partir desse dispositivo que os conceitos de instituição de educação e entidade de assistência social são idênticos. A Constituição federal, em seu citado artigo 150, inciso VI, alínea "c", enumera tais conceitos um após o outro, deixando claro que não são coincidentes. Além disso, no Título VIII, Capítulo II, Da Seguridade Social, Seção IV, a Carta Magna dispôs sobre a assistência social, enquanto a educação consta do Título VIII, Capítulo III, Da Educação, Da Cultura e do Desporto, Seção I. O tratamento individualizado de cada questão evidencia a distinção dos conceitos."

Com efeito, tendo em vista que o mencionado dispositivo constitucional desonera de contribuições sociais as "entidades beneficentes de assistência social", é importante definir esse conceito a partir da própria Constituição, interpretando essa norma em consonância com os demais dispositivos pertinentes. De início, de simples leitura da expressão "**entidade beneficente de assistência social**", resta inequívoco que o termo "**beneficente**" indica a qualidade ou natureza que a entidade deve ostentar para fazer jus à imunidade; já a locução "**assistência social**" refere-se ao tipo de atividade que deve ser por ela desenvolvida para esse fim.

Pode-se dizer que beneficente é gênero que abrange duas espécies: **a)** - a filantropia, que é um modo de beneficência que envolve caridade; e **b)** a atuação sem fins lucrativos e no interesse de outrem. Daí ser possível concluir que toda entidade filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica.

Por outro lado, muito embora a presente análise não envolva a questão da gratuidade, por amor ao debate, verifico também, à época dos fatos, a inexistência de qualquer imposição legal no sentido de que as entidades de assistência social estivessem impossibilitadas de cobrar por parte de seus serviços prestados para que pudessem exercer as suas atividades assistenciais. O próprio artigo 14 do Código Tributário Nacional² admite a existência de **lucro** ao

² Artigo 14 do Código Tributário Nacional dispôs que; - O disposto na alínea c do inc. IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; II - aplicarem integralmente, no



Processo : 10855.001795/98-26

Acórdão : 202-11.539

estabelecer, no seu inciso I, a proibição de “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de **lucro** ou participação no seu resultado”. Seria pouco conveniente admitir-se a manutenção de tais entidades assistenciais apenas e exclusivamente com doações e contribuições de terceiros. Claro também, está para mim que a filantropia ou assistência social é praticada no momento que a entidade promove a assistência educacional, conforme bem determina o Decreto nº 2.536, de 6.04.98, artigo 2º. Ainda, no que se refere à cobrança de serviços, estabeleceu o artigo 2º do Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, o seguinte:

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

- I- estar legalmente constituída no país e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos;
- II- estar previamente registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, de conformidade com o previsto na lei nº1.493, de 13 de dezembro de 1.951;
- III- aplicar integralmente, no território Nacional, suas rendas e eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais;
- IV- aplicar anualmente, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, bem como das contribuições operacionais, em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuição previdenciária usufruída;
- V- aplicar as subvenções recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º- Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º- Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001795/98-26

Acórdão : 202-11.539

- VI- não remunerar e nem conceder vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, a seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes;
- VII- não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;
- VIII- destinar, em caso de dissolução ou extinção da entidade, o eventual patrimônio remanescente a outra congênere, registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, ou a uma entidade pública;
- IX- não constituir patrimônio de indivíduo(s) ou de sociedade sem caráter beneficente."

Feitas as considerações acima, passo a análise do mérito, propriamente dito. Observo que a matéria comporta divergências doutrinárias, até mesmo no período discutido. Não há dúvidas, no entanto, que o assunto ora julgado, deve ser analisado segundo a legislação à época dos fatos. Esta Câmara, no entanto, têm entendido que, para que a entidade seja imune (ou isenta para alguns) necessário, se faz demonstrar que a interessada cumpre aos seguintes requisitos estabelecidos especificamente no artigo 55 da Lei nº 8.212/91:

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

No entanto, a recorrente argüi que as exigências dos incisos I e II do artigo 55 da Lei 8.212/91, (seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou Municipal, e seja portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos) "são de discutível constitucionalidade", significando portanto, não possuir os referidos documentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.001795/98-26**Acórdão : 202-11.539**

Não cabe a este Colegiado se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, "a", e III, "b", ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso. Da mesma forma, no que diz respeito a ser inconstitucional a exigência fiscal, sob a alegação de que o faturamento não poderia servir, isoladamente, de base de cálculo para a Contribuição Social. O Certificado de entidade de fins filantrópicos originou-se com a edição da Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959 e desde lá vem sendo exigido para o reconhecimento da não exigência da cota patronal (INSS).

Portanto, em razão de todo o mais exposto, e considerando que implicitamente ficou demonstrado não possuir a recorrente os documentos exigidos pela Lei nº 8.212/91, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1999


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ