



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

Sessão : 07 de julho de 2000
Recurso : 109.834
Recorrente : ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - UNG
Recorrida : DRJ 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 e que atendam aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - UNG.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** O Conselheiro Jorge Freire apresentou Declaração de Voto.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Valdemar Ludvig
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, João Berjas (Suplente), Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

Recurso : 109.834

Recorrente : ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - UNG

RELATÓRIO

A entidade educacional em epígrafe foi autuada pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal pelo não recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, nos períodos de apuração de janeiro de 1993 a julho de 1997, no valor de R\$ 1.591.766,18, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

A exigência tributária está respaldada nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70/91.

Em sua impugnação apresentada tempestivamente, a impugnante contesta a autuação, alegando, em suma, que:

- com fulcro no artigo 114 do CTN, a existência de faturamento, ou seja, a obtenção de receita de vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviços e de serviço de qualquer natureza, é essencial para que se considere ocorrido o fato gerador da COFINS. Esta situação não se verifica no caso vertente, por entender que os recursos advindos da cobrança de mensalidades, integralmente utilizados na manutenção dos objetivos institucionais, não se enquadrariam no conceito de receita de vendas de serviço e, portanto, não estaria materializado o faturamento, hipótese de incidência do citado tributo;
- pelo Parecer Normativo CST nº 05, de 22 de abril de 1992, o entendimento da Secretaria da Receita Federal é pela não incidência da COFINS sobre 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 estatuto. Da mesma forma devem ser encarados os recursos obtidos mediante a cobrança de mensalidade pelas instituições de ensino sem fins lucrativos, cujo objetivo é a manutenção dos objetivos principais da entidade;
- por auxiliar o Estado na formação cultural da comunidade, conforme o preceito constante do artigo 205, estaria ao abrigo da imunidade prevista no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição Federal – benefício fiscal que, a seu ver, também contemplaria as contribuições –, haja vista atender integralmente os requisitos contidos no artigo 14 do CTN, ou seja, a autuada aplica os recursos obtidos integralmente no País, na manutenção



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

de seus objetivos institucionais, e não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

- ainda que o Fisco entenda que o mencionado artigo 150 da CF não contempla a imunidade com relação ao COFINS, mesmo assim não poderia prosperar a exigência fiscal, por força do disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, que assegura a imunidade da contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei;
- o citado artigo se trata de comando imunizante aplicável também às instituições de educação sem fins lucrativos, seja por entender que a Constituição Federal de 1988, ao referir-se ora a *instituições* ora a *entidades*, não pretendeu limitar as espécies jurídicas abrangidas pelo preceito imunizante, seja porque a atividade educacional prestada por entidades beneficentes constituiria forma de assistência social por excelência; e
- pelos termos do Ato Declaratório Normativo nº 17, de 30 de novembro de 1990, que declarou ser indevida a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 pelas pessoas jurídicas que desenvolviam atividades sem fins lucrativos, tais como fundações, associações e sindicatos, se tal entendimento é válido para a contribuição social sobre o lucro, também o seria para a contribuição social sobre o faturamento.

A autoridade julgadora de primeiro grau indeferiu a impugnação apresentada pela entidade em decisão sintetizada na seguinte ementa:

“Imunidade. Instituição de Educação. COFINS.

A COFINS incide sobre a receita das mensalidades cobradas pelas instituições de ensino. As imunidades previstas nos artigos 150, IV, “c”, e 195, § 7º da CF contemplam apenas os impostos e as entidades beneficentes de assistência social respectivamente.”

Às fls. 58, encontra-se decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, dispensando a recorrente do depósito recursal para apresentar recurso à segunda instância administrativa.

Inconformada com o decidido pela autoridade julgadora singular, a recorrente apresenta recurso a este Colegiado, atacando inicialmente a decisão recorrida, pelo fato de a mesma não ter enfrentado os argumentos da defesa, não passando do registro em seu relatório.

Quanto ao mérito, a recorrente reitera seus argumentos de defesa já apresentados na fase impugnatória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

Às fls. 139/151, encontram-se as Contra-Razões expendidas pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, propugnando pela manutenção do lançamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

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, 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.

Feita 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 : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

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 LC 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 CONTRIBUINTE

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

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; e

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 à 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).

Outro fato, que embora formal, mas que nos fornece algum indicativo no sentido de quem o legislador queria atingir ao editar a Lei nº 8.212, se refere às autoridades signatárias da referida lei, que são o Presidente da República, Fernando Collor e o Ministro da Previdência Rogério Magri, somente. Se esta legislação estivesse se referindo a alguma contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal, por certo que seria assinada também pelo Ministro da Fazenda, como aconteceu em relação à Lei Complementar nº 70/91.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

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

César 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 carregados aos cofres da Seguridade Social, e no que se refere a arrecadação e 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 (art. 146, II), somente a lei complementar poderia dela cogitar.

Com relação a este assunto o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

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 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 nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

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.”

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 às receitas das associações, dos sindicatos, das federações, e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas, destinadas ao custeio de suas atividades essenciais e fixadas por lei, assembleia ou estatuto. 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 comento, porquanto não se pode cogitar-se 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 ao 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.

É de conhecimento de todos que este entendimento norteou os atos da administração tributária até o mês de junho de 1996, pois não se tem notícia de nenhuma exigência tributária referente à COFINS desde a sua criação em abril de 1992 até esta data, período em que eram fornecidas certidões negativas às entidades hoje tidas como contribuintes, sem nenhum questionamento sobre o pagamento desta contribuição, sem que também tenha havido qualquer alteração na legislação que rege a matéria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

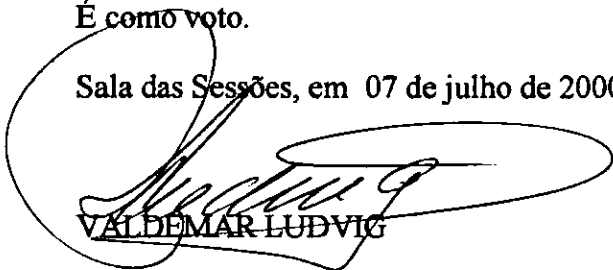
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

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 07 de julho de 2000



VALDEMAR LUDVIG



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

Concordo com o eminente Relator quanto à parte dispositiva de seu respeitável voto, mas passo a declarar meu voto por querer gizar minha posição quanto ao mérito referente a tal assunto de significativa relevância, uma vez entender que deve ficar salientada determinadas questões atinentes ao mérito da causa.

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

Assim, dúvida não há que a lide 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 pessoa 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 Miranda¹, *“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 Amaro², *“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”*.

E a distinção de tais institutos tributários, quanto ao seus regimes legais, conduz a relevantes consequências jurídicas: *“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*

¹ MIRANDA, Pontes. *“Questões Forenses”*, 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

² AMARO, Luciano. *“Direito Tributário Brasileiro”*, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)".³

Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando tratar-se de imunidade condicionada, como é a hipótese versada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve atender às exigências de lei complementar. Isto porque, sendo a imunidade limitação ao poder de tributar, a ela se aplica a norma do artigo 146, II, da Constituição Federal, a qual dispõe que *"Cabe a lei complementar: II – regular as limitações ao poder de tributar"*.

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 Silva⁴, *"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"*. 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"*.⁵

Em outras palavras, na falta de lei complementar, a imunidade da citada norma constitucional é incondicionada. Assim, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COFINS para as entidades beneficiantes de educação, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, e não as do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, posto que veiculadas via lei ordinária, forma inconstitucional de veiculação das condições restritivas da imunidade.

Talvez pudéssemos discutir acerca da competência dos órgãos administrativos para fazer este juízo de inconstitucionalidade formal, mas a questão passa ser inócua quando o próprio STF, ao julgar a ADIN 2028-5, já deu a posição do Excelso Pretório sobre o alcance e limitações do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Decisão plenária do STF, em 11/11/1999, confirmando a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves em 14/07/1999 (DJ de 02/08/1999), na ADIN 2028-5, para suspender, até a decisão final daquela, a eficácia do artigo 1º da Lei nº 9.732, de 11/12/1998, que deu nova redação ao artigo 55, da Lei nº 8.212/91, onde é restringido o alcance da imunidade da norma

³ 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.

⁴ SILVA, José Afonso da. *"Aplicabilidade das Normas Constitucionais"*, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.

⁵ Op. Cit., p. 85.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

constitucional reiteradamente citada. E na fundamentação da liminar, no que se refere à questão da inconstitucionalidade formal, assim afirmou, a certa altura, o ilustre Ministro Relator:

“A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste 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 balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a 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”.

Com efeito, é de aplicar-se ao caso o Decreto nº 2.346/97. Portanto, não pode a Lei Ordinária nº 8.212/91, matriz legal do lançamento, tratar de limitações ao poder de tributar, matéria, como exposto, restrita ao âmbito da lei complementar.

Também estreme de dúvidas que a educação é espécie do gênero assistência social. E este é o entendimento do próprio Poder Executivo, uma vez que o Decreto nº 2.536, de 06/04/1998, que regula a matéria, assim dispôs:

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

(...)

IV – promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde”.

Também, embora regulamentando impropriamente a isenção constitucional, o legislador, no artigo 55, inciso III, da Lei 8.212/91, expressamente consignou que o conceito de assistência social abrange a assistência educacional, ao declarar:

“Art. 55 – Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficiária de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

.....

III – promover, gratuitamente, assistência social, inclusive educacional ou de saúde, a menores idosos, excepcionais ou pessoas carentes”. (grifei)



Processo : 10875.000346/98-03

Acórdão : 201-73.927

A doutrina também perfilha tal entendimento, como depreende-se do texto de James Marins⁶, em que o autor paranaense averba que: *“Dentro da moldura constitucional e infraconstitucional complementar (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14) é que se afigura possível o desenho seguro e completo do conteúdo dos núcleos “educação” e “assistência social” como aquele correspondente às atividades sem fins lucrativos voltadas para a educação, saúde, trabalho, lazer, e segurança....Tais atividades, sempre, que realizadas sem o intuito de lucro, estão, sem resquício de dívida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais.”*

Como afirma o Ministro Moreira Alves, ao adentrar na questão de fundo veiculada na ADIN 2028-5, no preceito do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, *“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”*. E concluiu que na norma constitucional imunizatória *“Não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviço atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes”*. (grifei)

Assim, as condições limitadoras para que determinada entidade seja considerada como beneficiante de assistência social é que atendam os requisitos da lei complementar, atualmente veiculadas no artigo 14 do CTN, e que comprovem sua atuação gratuita relevante aos chamados hipossuficientes. É nesse sentido que o Fisco deve dirigir sua atuação, produzindo provas que tais requisitos não são atendidos. E tal questão deve ser analisada caso a caso, através das provas trazidas aos autos, em confronto com o estatuto da entidade sob análise, não possibilitando, como entendem alguns, uma análise linear, em função de quesitos de forma, sem que se perquiria acerca das peculiaridades de cada entidade e sua forma de atuação junto aos necessitados.

E essa é a função primordial do Fisco quando da análise da pertinência ou não da imunidade às entidades beneficentes de assistência social, qual seja, produzir prova, caso a caso, de que as mesmas não satisfazem os requisitos do artigo 14 do CTN e de que não atendem gratuitamente, de forma significativa, à população hipossuficiente, conforme posição adotada pelo Excelso Pretório.

⁶ Op. Cit., p. 152/153.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10875.000346/98-03
Acórdão : 201-73.927

E por tal, por carência de provas nesse sentido, é que entendo ser procedente o recurso, não significando que, uma vez provado o contrário, não possa a defendente vir a ser novamente autuada.

Forte em todo exposto, **DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2000

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Jorge Freire', written over a horizontal line.

JORGE FREIRE