



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10875.002147/97-69
Recurso nº : 203-110583
Matéria : COFINS
Recorrente : SOCIEDADE CIVIL DE EDUCAÇÃO BRAZ CUBAS
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 04 de julho de 2005.
Acórdão nº : CSRF/02-01.918

COFINS. ENTIDADES DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. INAPLICABILIDADE - A imunidade da Cofins prevista na Constituição Federal dirige-se somente às entidades cujo objeto social seja de assistência social.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE CIVIL DE EDUCAÇÃO BRAZ CUBAS,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Adriene Maria de Miranda que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, ANTONIO CARLOS ATULIM, ANTONIO BEZERRA NETO, HENRIQUE PINHEIRO TORRES e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 10875.002147/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.918

Recurso nº : 203-110583
Recorrente : SOCIEDADE CIVIL DE EDUCAÇÃO BRAZ CUBAS
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração da Cofins, lavrado contra entidade de educação, relativamente aos períodos de abril de 1992 a julho de 1997.

No recurso voluntário (fls. 133 a 173), a interessada alegou que seria imune da incidência da Cofins, de acordo com o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, e que seria beneficiária, como entidade de assistência social, da imunidade do art. 195, § 7º.

A Fazenda Nacional expôs as suas contra-razões nas fls. 179 a 192, posicionando-se pela manutenção da exigência.

No Acórdão 203-07887 (fls. 206 a 216), a 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso, considerando que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF não abrangeria a Cofins devida pelas entidades de educação, que não comprovasse ter o objeto social de entidade de assistência social, e que o princípio da universalidade do financiamento da seguridade social, prevista no caput do art. 195 da Constituição Federal, restringiria as imunidades das contribuições sociais às entidades previstas no referido parágrafo.

A interessada apresentou o recurso especial de fls. 226 a 245, juntando as cópias de ementas e acórdãos (fls. 247 a 283), para comprovar a divergência a respeito do direito à imunidade, desde que a entidade de educação satisfizesse os requisitos do art. 14 do CTN. Alegou, ainda, que seriam inaplicáveis ao caso as disposições da Lei nº 8.212, de 1991, que se refeririam apenas às contribuições do INSS e ao Finsocial. Apresentou, ainda, os documentos de fls. 284 a 487, para demonstrar sua conformação às condições e requisitos legais.

O Presidente da 3ª Câmara admitiu o seguimento do recurso no despacho de fls. 521 a 523, reconhecimento a comprovação da divergência.



Processo nº : 10875.002147/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.918

A seguir, a Fazenda Nacional manifestou-se nas fls. 525 a 534, requerendo denegação do recurso, em face do princípio da universalidade do financiamento da seguridade social, previsto no caput do art. 195 da Constituição Federal, e da limitação da imunidade do art. 195, § 7º, às entidades beneficentes de assistência social.

É o relatório.

Marques:



Processo nº : 10875.002147/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.918

VOTO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora.

Trata-se de saber se a imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal aplica-se às entidades de educação.

Os acórdãos apresentados como paradigmas trazem o entendimento de que a norma acima citada seria de eficácia contida, o que significaria que as limitações dependeriam de previsão em lei ou em lei complementar.

Adotando o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da medida cautelar na Adin nº 2.028-5¹, concluiu-se pela aplicação das disposições do CTN.



¹ <<EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: ... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento



Processo nº : 10875.002147/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.918

A solução apresentada comporta, de um lado, o afastamento da aplicação ao caso das disposições da Lei nº 8.212, de 1991, art. 55, e, de outro, a aplicação das limitações estabelecidas no art. 14 do CTN.

O entendimento adotado nos acórdãos paradigmas tem o problema imediato de requerer a apreciação da constitucionalidade da Lei nº 8.212, de 1991. Veja-se que, dispondo o art. 55 sobre matéria a que se refere o § 7º do art. 195 da Constituição, está regulando matéria constitucional, de forma o afastamento da aplicação da lei somente poderia ser feito por interpretação que a considerasse inconstitucional.

Ademais, o STF não concluiu, no julgamento da medida cautelar, que bastaria às entidades de educação conformar-se às condições do art. 14 do CTN, para que fossem beneficiárias da imunidade. Está bem claro na ementa do acórdão que seria necessária lei complementar para tratar do assunto e que, na sua inexistência, o critério para definir o que seja assistência social deve ser o adotado pela constituição.

Ao deslocar para o art. 14 do CTN a enumeração das condições para beneficiou da referida imunidade, simplesmente passou-se sobre a questão clara e relevante de que a imunidade do art. 195, § 7º, refere-se apenas e tão-somente às entidades de assistência social.

O art. 14 do CTN, por sua vez, trata apenas das entidades a que se refere o art. 9º, que são os entes estatais, os templos de qualquer culto, e, relativamente à tributação do patrimônio, renda e serviços, os partidos políticos, as instituições de educação e de assistência social.

O art. 9º claramente perdeu seu objeto em face do art. 150, VI, da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

- 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;*
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”*



final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta>>. (Publicação: DJ, 16 jun 2000, P. 30, Ementa vol. 1995-01, P. 113.)



Processo nº : 10875.002147/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.918

Aquela disposição contida no art. 9º, que se referiu aos impostos, passou a constar do texto constitucional, em disposição que, segundo pacífico entendimento do STF, não se aplica às contribuições sociais, relativamente à alínea “c”, acima reproduzida.

Veja-se que, se conforme decisões pacíficas do STF, a imunidade prevista no referido dispositivo não se aplica às contribuições sociais, com muito mais razão também não se lhe aplicam as disposições contidas no art. 9º do CTN.

Portanto, o art. 14, que se refere expressamente ao art. 9º, não pode ser aplicado para resolver questão atinente ao art. 195, § 7º.

Além disso, o entendimento de que a lei a que se refere a parte final do mencionado § 7º tem por objetivo definir os requisitos para benefício da imunidade não comporta a conclusão de que a referida imunidade aplica-se a outras entidades, que não as de assistência social.

A conclusão é irretorquível, à vista de nem o art. 9º do CTN, nem o seu art. 14 e nem o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, definirem o que seja entidade de assistência social. Veja-se que o *caput* do mencionado art. 55 diz que as entidades de assistência social são “isentas” da Cofins, se satisfizerem as condições dos incisos, mas não define o que seja entidade beneficente de assistência social.

Tanto é assim, que a ementa da mencionada medida cautelar em Adin diz o que o art. 55 fixou requisitos para imunidade e não efetuou a definição de entidade de assistência social.

Nesse contexto, o deslocamento das condições para benefício da imunidade para o art. 14 do CTN não pode ultrapassar o fato de somente serem beneficiárias da imunidade as entidades de assistência social.

Essa foi a razão para corretamente se negar provimento ao recurso, pois a norma de imunidade pode ser de eficácia contida, relativamente aos requisitos para imunidade, mas não para estender a imunidade a entidades que não sejam de assistência social. Essa conclusão é elementar, uma vez que a imunidade se aplica às “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

À vista do exposto, deve-se analisar o que a Constituição considera assistência social, que é o cerne da incidência da imunidade. Há que se levar em conta que o princípio que rege a instituição da imunidade é o de beneficiar as entidades que exercessem atividades semelhantes àqueles que seriam financiadas pelas contribuições do art. 195 da Constituição.

Inicialmente, a Constituição distingue claramente a previdência social da assistência social, sendo que a primeira depende de contribuição (*caput* do art. 201) e a segunda não (*caput* do art. 203). Se é assim, a imunidade da Cofins deve pressupor a gratuidade dos serviços prestados, uma vez que os serviços de assistência social prestados pelo Estado independem de contribuição.

No capítulo relativo à seguridade social, a Constituição trata da saúde na Seção II (arts. 196 a 200), da previdência social na Seção III (arts. 201 e 202) e da assistência social na Seção IV (arts. 203 e 204).

Processo nº : 10875.002147/97-69
Acórdão nº : CSRF/02-01.918

Segundo o art. 203, compreendem a assistência social as ações que tenham por objetivo:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei."

Em princípio, não afasta o dispositivo a possibilidade de uma entidade de educação ser considerada beneficente de assistência social. Entretanto, não se vislumbra que a prestação de serviços de educação, mediante pagamento de mensalidades, se enquadre em qualquer dos itens acima mencionados.

Ainda que eventualmente alguma das ações da recorrente se caracterizasse como de assistência social, como no caso de bolsas a pessoas carentes, não se poderia entender que fosse ela entidade de assistência social, uma vez que seu objeto social não é esse. A entidade beneficente de assistência social é aquela que se volta para esse fim, e não aquela que, eventualmente, exerça essa atividade.

Somente seria admissível a inclusão da prestação de serviços de educação no conceito de assistência social, na hipótese de o objeto social da entidade dirigir-se precipuamente aos beneficiários previstos no art. 203 da Constituição, independentemente de pagamento de mensalidades, o que, obviamente, não é o caso da recorrente.

Dessa forma, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES