



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000351/2001-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.490 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DO OESTE DE SANTA CATARINA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/1999

COFINS – ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE - CF/1988, ARTIGO 195, § 7º.

A imunidade do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes STF na ADIN 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 hipossuficientes.

COFINS. ISENÇÃO. MP 2.158/2001 ART 14. CONCEITO DE RECEITAS PRÓPRIAS. A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.15835, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 (Súmula CARF nº 107).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-006.490 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.000351/2001-31

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **1195/1204**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **07-39.940 - 4ª Turma da DRJ/FNS**, e-fls. **1156/1166**, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Por meio de Auto de Infração, foi exigida da contribuinte acima qualificada, a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, o valor de R\$ 1.398.892,36 - acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora -, referente aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 1996 a junho de 2000.

Como do Relatório da Atividade Fiscal se infere, as razões da autuação estão associadas a dois fundamentos distintos, referentes, cada um deles, a um determinado e diverso lapso temporal:

(a) no caso dos fatos geradores ocorridos antes de 01/02/1999 (e que abarcam, na autuação que aqui se analisa, os fatos geradores relativos ao período de 01/01/1996 a 31/01/1999), o fundamento é o de que as entidades de educação não estariam abrangidas pela imunidade à incidência das contribuições sociais prevista no artigo 195, § 7.º, da CF;

(b) no caso dos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999 (e que incluem os fatos geradores relativos ao período de 01/02/1999 a 30/06/2000), o fundamento é o de que, para além da inexistência da imunidade às contribuições sociais prevista no artigo 195, § 7.º, da CF, a contribuinte deixou de fora da tributação receitas (receitas financeiras, de aluguéis e de venda de produtos agropecuários) que não se caracterizariam como "receitas próprias" e que, por conta disso, não estariam alcançadas pela isenção relativa às contribuições sociais previstas na MP n.º 1.858-06, de 29/06/1999 (atual MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001).

A contribuinte autuada, fundação instituída pelo Município de Joaçaba/SC, por meio da Lei n.º 545, de 22/11/1968, desenvolve suas atividades em diversos estabelecimentos de ensino e pesquisa, localizados nos municípios catarinenses de Joaçaba, Chapecó, Xanxerê, São Miguel do Oeste, e Videira. Assim sendo, o Auto de Infração abrange as bases de cálculo levantadas na contabilidade de todos eles, conforme planilha à folha 162.

Em apertada síntese, são os seguintes os fundamentos do lançamento:

(a) o não recolhimento da Cofins no período de 01/01/1996 a 30/06/2000;

(b) o sujeito passivo da Cofins está definido no artigo 1.º da LC n.º 70/1991, tendo o legislador querido que toda a sociedade contribuísse para o custeio da Previdência Social, só deixando de fora, por força de disposição constitucional expressa (artigo 195, § 7.º), as "entidades beneficentes e de assistência social";

(c) que as instituições de educação não são de assistência social e por tal razão não estão abrangidas pela isenção *[sic]*;

(d) que o artigo 203 da CF dispõe que a assistência social será prestada a todos indistintamente e que no caso na UNOESC a regra é a contraprestação paga pelos alunos;

(e) que a IN SRF n.º 113/1998 reconhece, em seu artigo 1.º, o direito à imunidade das instituições educacionais, assegurado pela CF no seu artigo 150, VI, alínea "c", mas no parágrafo único do artigo 2.º, diz que a imunidade não se aplica às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins de que tratam, respectivamente, a MP n.º 1.676 e a LC n.º 70/1991;

(f) que pela MP 1.858-06, de 29/06/1999, foi instituída isenção para as instituições de educação em relação à Cofins a partir dos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, e que pelo artigo 14, X, a isenção é exclusivamente para atividades próprias

(educação), estando as outras atividades (receitas financeiras, aluguéis recebidos, serviço de provedor de internet e venda de produtos agropecuários) no campo de incidência da contribuição;

(g) que a venda de produtos agropecuários gerados no âmbito das atividades de educação não estão abrangidas pela não incidência da Cofins, pois a venda de animais criados e de produtos cultivados abriria um sério precedente no sentido da abertura de empresas por parte das instituições de educação, o que induziria a uma concorrência desleal para com as demais empresas sujeitas à tributação.

Em suma, como já acima se disse, o fundamento básico da autuação é o de que as entidades de educação não estão contempladas com a imunidade prevista no artigo 195, §7.º, da CF, dado que não se enquadrariam como "entidades beneficentes e de assistência social".

Inconformada com a exigência fiscal, a atuada ofereceu a impugnação, na qual não impugna, pontualmente, nenhuma matéria de fato, como seriam, por exemplo, os elementos de cálculo levantados e as alíquotas aplicadas, mas apenas matéria de direito.

Limita-se, como a seguir se expõe, a afirmar sua condição de entidade imune à incidência das contribuições sociais e, ao final, a pleitear a não incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic, dada a inconstitucionalidade da medida, bem como a pedir o cancelamento da multa de ofício, por não caber a aplicação de penalidades entre as várias esferas administrativas da República.

Alega, no que se refere à defesa de sua condição de imune, em linhas gerais:

(a) que é uma instituição pública e recolhe o IRRF aos cofres do município de Joaçaba (as referências ao IRRF se devem ao fato de que em outro processo foi exigida a exação, sendo apresentada, à evidência, uma impugnação única contra as duas exigências - a do IRRF e a presente, referente à Cofins);

(b) que goza de imunidade e isenções tributárias nos termos da Lei;

(c) que o produto do IRRF compõe sua própria receita;

(d) que a Receita Federal, em resposta a consulta (Decisão n.º 176/95) afirmou que as fundações do município se enquadram no que dispõe o art. 158, I, da Constituição Federal;

(e) que está devidamente registrada no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS e reconhecida como instituição filantrópica e de assistência social, portanto, dispensada do pagamento da Cofins.

Em relação ao período anterior a 01/02/1999 a impugnante alega sua natureza de fundação de direito público (porque instituída pelo poder público municipal, ao qual continua ligada, em época anterior à Constituição Federal de 1988, embora o tenha sido sob a forma de "fundação pública de direito privado"), e decorrente imunidade à obrigação de recolher a Cofins, com base em dispositivos constitucionais (art. 195, § 7.º, e artigo 242) que transcreve; afirma ser entidade filantrópica, de assistência social, o que corrobora com cópias de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos e de Atestado de Registro, ambos fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

Afirma, mais, que o fator determinante de sua natureza jurídica não é a forma de manutenção ou proveniência dos respectivos recursos, mas a forma de sua criação e o interesse público de sua atividade.

Quanto à sua manutenção financeira (se pelos cofres municipais ou pela cobrança de remuneração pelos serviços de educação que presta) e fiscalização de suas contas, junta pronunciamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, que esclarece que as fundações sujeitas à sua fiscalização se dividem em dois grupos. No primeiro, estão as "instituídas e mantidas pelo Poder Público", de características autárquicas. Já no segundo, estão "[...] as que, embora, instituídas pelo Poder Público e a ele vinculadas, são somente 'subvencionadas', tendo características eminentemente privadas em suas atividades, [...]" (Empresas e Sociedades de Economia Mista)". Como reconhecido pela

impugnante, ao invocar a exceção contida no art. 242 da Constituição Federal, e demonstrado pelas informações contábeis contidas nos autos, ela não é **mantida**, mas apenas e tão-somente **subvencionada** pelo Poder Público. Observe-se que o disposto no art. 158, I, da Constituição Federal (objeto da consulta respondida às folhas 995 e 996, apenas se aplica às "[...] fundações que instituírem e **mantiverem**").

Alega, em seguida, a importância social da Fundação Unoesc para as populações residentes em sua área de atuação (folhas. 790 a 792).

Conclui nos seguintes termos:

Ante o exposto, requer seja recebida esta impugnação com efeito suspensivo, julgando-a procedente para cancelar o Auto de Infração acima apontado; os valores que não foram objeto desta impugnação, especialmente aqueles referentes aos campi de Joaçaba, Videira, Xanxerê e São Miguel do Oeste, a impugnante já efetuou o recolhimento como prova as DARFs [sic] e os demonstrativos anexos; quanto aos valores apontados como devidos a partir de fevereiro de 1999, e apurados no campus de Chapecó, entende a IMPUGNANTE, pelas alegações acima, que nada deve, e por isso os Impugna totalmente.

Por oportuno e especificamente para o caso de não serem acolhidas as argumentações acima, impugna a forma de cálculo dos juros pela Taxa Selic, pois esta é flagrantemente INCONSTITUCIONAL.

Impugna, também, a aplicação da multa como demonstrado no Auto de Infração, eis que, é vedada a cobrança de multas pecuniárias entre as várias esferas administrativas da República.

Requer, por oportuno, a produção de provas pelos meios admitidos em direito.

Como se vê, a contribuinte afirma que concorda parcialmente com o lançamento, dado que já teria feito, inclusive, pagamentos relativos a tais partes incontroversas.

Entretanto, apesar de ter desistido de litigar em relação aos valores devidos por algumas de suas unidades, não há matéria que tenha ficado fora do litígio. É que os valores referentes à parte controversa, estão associados ora à parcela da exigência ligada à imunidade do artigo 195, § 7.º, da CF, ora à isenção relativa às contribuições sociais previstas na MP n.º 1.858-06, de 29/06/1999 (atual MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001), ou seja, os dois fundamentos da autuação continuam associadas a alguma parcela contestada, razão pela qual há desistência em relação a valores, mas não a matérias.

No julgamento administrativo de primeira instância, prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (Acórdão n.º 785, de 02/05/2002), o lançamento foi declarado nulo, em face de que o procedimento de ofício teria sido efetuado ao desabrigo de MPF.

Diante do recurso de ofício interposto pela DRJ/Florianópolis/SC, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, depois de decisão do então Conselho de Contribuintes que acatou o apelo, prolatou decisão, em sede de recurso especial (Acórdão n.º 930301.084, de 25/08/2010), anulando a decisão de primeira instância e devolvendo o processo para o julgamento do mérito na esfera da DRJ/Florianópolis/SC. E tal julgamento é o que ora se faz.

É o relatório.

O Acórdão n.º **07-39.940 - 4ª Turma da DRJ/FNS** está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/1999

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE DO ARTIGO 195, § 7.º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

As instituições de educação, sem fins lucrativos, não se caracterizam como entidades de assistência social, para fins de gozo das imunidades às contribuições sociais prevista no artigo 195, § 7.º da Constituição Federal.

Segundo Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. EXTENSÃO DA ISENÇÃO CONCEDIDA PELA MP N.º 1.858-06, de 29/06/1999

A isenção da Cofins para as entidades de educação sem fins lucrativos, se limita às receitas próprias da atividade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2000

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

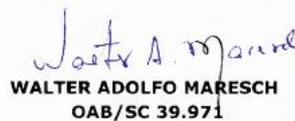
Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, reforçando boa parte dos argumentos apresentados na primeira instância e fazendo o seguinte pedido:

04. DO PEDIDO

Em vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência parcial do lançamento, requer seja acolhido o presente **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

Joaçaba (SC), 05 de outubro de 2017.


LEONARDO DRESCH MARESCH
OAB/SC 35.902


WALTER ADOLFO MARESCH
OAB/SC 39.971

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.
É o relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo a cobrança de COFINS de instituição de educação sem fins lucrativos, por inaplicabilidade da cláusula de imunidade do artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

A seguir passaremos a análise da peça recursal.

Da Desistência Parcial do Litígio

A Recorrente informa que desistiu parcialmente do litígio efetuando os recolhimentos parciais da COFINS sobre os fatos geradores 02/1999 a 06/2000, sobre as receitas consideradas impróprias da entidade fundacional, exceto em relação ao campus de Chapecó — SC.

Além disso, afirma desistir em relação aos fatos geradores 02/1999 a 06/2000, permanecendo exclusivamente, o litígio em relação aos fatos geradores 01/1996 a 01/1999 (receitas próprias da entidade).

Conforme já relatado no acórdão recorrido, a recorrente efetuou o recolhimento parcial da COFINS sobre os fatos geradores 02/1999 a 06/2000, sobre as receitas consideradas impróprias da entidade fundacional, exceto em relação ao campus de Chapecó — SC.

Embora tenha entendimento diferente atualmente, considerando o reconhecimento parcial da matéria em relação aos demais campus e as atuais condições vantajosas oferecidas pela Medida Provisória 783/2017 (PERT) desiste expressamente, do litígio em relação aos fatos geradores 02/1999 a 06/2000, permanecendo exclusivamente, o litígio em relação aos fatos geradores 01/1996 a 01/1999 (receitas próprias da entidade). (e-fl. 1196)

Sobre o assunto, consta dos autos informação da Receita Federal confirmando a desistência parcial do litígio e informando que os créditos tributários relativos ao período da desistência foram transferidos para o processo n.º 10925.723392/2017-67. (e-fl. 1231)

Aos autos foram juntados o Requerimento de Desistência de Impugnação ou Recurso Administrativo (e-fl. 1234), seguido de Despacho do CARF (e-fl. 1235).

Assim, resta evidente a desistência quanto aos fatos geradores 02/1999 a 06/2000. Nesse sentido, a lide resta pendente apenas em relação aos fatos geradores 01/1996 a 01/1999 (receitas próprias da entidade).

Do Mérito

No mérito a Recorrente esclarece ser uma fundação pública, instituída pela Lei Municipal n.º 545, aprovada pela Câmara Municipal de Joaçaba - SC em 22 de novembro de 1968, sendo a mantenedora da Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC.

A recorrente é uma fundação pública municipal, instituída pela Lei Municipal n.º 545, aprovada pela Câmara Municipal de Joaçaba - SC em 22 de novembro de 1968.

Tem como finalidade - consoante a lei que a instituiu e conforme rezam seus estatutos - a manutenção da Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC, com dezenas de cursos de graduação, pós-graduação, especialização, extensão e pesquisa de nível superior, contando atualmente com mais de 12.000 alunos. (e-fl. 1196)

A fundação, como forma de custeio e manutenção, recebe subvenções de toda ordem do Poder Público estadual e municipal, bem como cobra mensalidades e taxas de matrícula.

O cerne da lide é saber se a fundação, cujo objetivo é o ensino e a pesquisa, está ou não sujeita ao pagamento da COFINS.

Sobre esse ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

O STF por meio do RE 636.941 de 13/02/2014 com repercussão geral, deixou claro que as instituições de educação estão abrangidas dentro da imunidade do artigo 195, § 7º da Constituição Federal. A seguir reproduzo o inteiro teor do Acórdão do STF.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO “INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO” (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO “ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL” (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO “ISENÇÃO” UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, Rel. Min. Nélson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). O ART. 1º, DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, II, DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART. 13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEM OS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO RECURSO

**EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGO-LHE PROVIMENTO
CONFERINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC.**

1. A imunidade aos impostos concedida às instituições de educação e de assistência social, em dispositivo comum, exsurgiu na CF/46, verbis: Art. 31, V, "b": *À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado (...) lançar imposto sobre (...) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins.*

2. As CF/67 e CF/69 (Emenda Constitucional nº 1/69) reiteraram a imunidade no disposto no art. 19, III, "c", verbis: *É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) instituir imposto sobre (...) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei.*

3. A CF/88 traçou arquétipo com contornos ainda mais claros, verbis: 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: (...) 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; (...) § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas; Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, 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.*

4. O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. **Porquanto ubi eadem ratio ibi idem jus, podendo estender-se às instituições de assistência stricto sensu, de educação, de saúde e de previdência social, máxime na medida em que restou superada a tese de que este artigo só se aplica às entidades que tenham por objetivo tão somente as disposições do art. 203 da CF/88 (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).**

5. A seguridade social prevista no art. 194, CF/88, compreende a previdência, a saúde e a assistência social, destacando-se que as duas últimas não estão vinculadas a qualquer tipo de contraprestação por parte dos seus usuários, a teor dos artigos 196 e 203, ambos da CF/88. Característica esta que distingue a previdência social das demais subespécies da seguridade social, consoante a jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de que

seu caráter é contributivo e de filiação obrigatória, com espeque no art. 201, todos da CF/88.

6. O PIS, espécie tributária singular contemplada no art. 239, CF/88, não se subtrai da concomitante pertinência ao “gênero” (plural) do inciso I, art. 195, CF/88, verbis: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)...

7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação” prescrita no art. 150, VI, “c”, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, à luz da interpretação histórica dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, e das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de “seguridade social”, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade.

8. As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/88, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição.

9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.

10. A expressão “isenção” equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei n.º 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração. Destarte, como a imunidade às contribuições sociais somente foi inserida pelo § 7º, do art. 195, CF/88, a transposição acrítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou a controvérsia, hodiernamente superada pela jurisprudência da Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade.

11. A imunidade, sob a égide da CF/88, recebeu regulamentação específica em diversas leis ordinárias, a saber: Lei n.º 9.532/97 (regulamentando a imunidade do art. 150, VI, “c”, referente aos impostos); Leis n.º 8.212/91, n.º 9.732/98 e n.º 12.101/09 (regulamentando a imunidade do art. 195, § 7º, referente às contribuições), cujo exato sentido vem sendo delineado pelo Supremo Tribunal Federal.

12. A lei a que se reporta o dispositivo constitucional contido no § 7º, do art. 195, CF/88, segundo o Supremo Tribunal Federal, é a Lei n.º 8.212/91 (MI 616/SP, Rel. Min. Nélson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002).

13. A imunidade frente às contribuições para a seguridade social, prevista no § 7º, do art. 195, CF/88, está regulamentada pelo art. 55, da Lei n.º 8.212/91, em sua redação original, uma vez que as mudanças pretendidas pelo art. 1º, da Lei n.º 9.738/98, a este artigo foram suspensas (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).

14. A imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, os quais poderiam restringir o seu alcance, estavam estabelecidos no art. 14, do CTN, e foram recepcionados pelo novo texto constitucional de 1988. Por isso que razoável se permitisse que outras declarações relacionadas com os aspectos intrínsecos das instituições imunes viessem regulados por lei ordinária, tanto mais que o direito tributário utiliza-se dos conceitos e categorias elaborados pelo ordenamento jurídico privado, expresso pela legislação infraconstitucional.

15. A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55, da Lei n.º 8.212/91, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, ex vi dos incisos I e II, verbis: Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei n.º 12.101, de 2009) I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do

Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009); II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996)....

16. Os limites objetivos ou materiais e a definição quanto aos aspectos subjetivos ou formais atende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não implicando significativa restrição do alcance do dispositivo interpretado, ou seja, o conceito de imunidade, e de redução das garantias dos contribuintes.

17. As entidades que promovem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, somente fazem jus à concessão do benefício imunizante se preencherem cumulativamente os requisitos de que trata o art. 55, da Lei nº 8.212/91, na sua redação original, e aqueles prescritos nos artigos 9º e 14, do CTN.

18. Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente. Consectariamente, et pour cause, a constituição determina que elas sejam desoneradas de alguns tributos, em especial, os impostos e as contribuições.

19. A ratio da supressão da competência tributária funda-se na ausência de capacidade contributiva ou na aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa, vale dizer: a ausência de tributação das contribuições sociais decorre da colaboração que estas entidades prestam ao Estado.

20. A Suprema Corte já decidiu que o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação às exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista, determina apenas a existência de lei que as regule; o que implica dizer que a Carta Magna alude genericamente à “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, expressão que compreende tanto a legislação ordinária, quanto a legislação complementar (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).

21. É questão prejudicial, pendente na Suprema Corte, a decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito de entidade de assistência social para o fim da declaração da imunidade discutida, como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas.

22. In casu, descabe negar esse direito a pretexto de ausência de regulamentação legal, mormente em face do acórdão recorrido que concluiu pelo cumprimento dos requisitos por parte da recorrida à luz do art. 55, da Lei nº 8.212/91, condicionado ao seu enquadramento no conceito de assistência social delimitado pelo STF, mercê de suposta alegação de que as prescrições dos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional não regulamentam o § 7º, do art. 195, CF/88.

23. *É insindicável na Suprema Corte o atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 55, da Lei nº 8.212/91), uma vez que, para tanto, seria necessária a análise de legislação infraconstitucional, situação em que a afronta à Constituição seria apenas indireta, ou, ainda, o revolvimento de provas, atraindo a aplicação do verbete da Súmula nº 279. Precedente. AI 409.981-AgR/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 13/08/2004.*

24. *A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei nº 8.212/91, alterada pelas Lei nº 9.732/98 e Lei nº 12.101/2009, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000.*

25. *As entidades beneficentes de assistência social, como consequência, não se submetem ao regime tributário disposto no art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, aplicáveis somente àquelas outras entidades (instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos) que não preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ou da legislação superveniente sobre a matéria, posto não abarcadas pela imunidade constitucional.*

26. *A inaplicabilidade do art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e do art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, às entidades que preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e legislação superveniente, não decorre do vício da inconstitucionalidade desses dispositivos legais, mas da imunidade em relação à contribuição ao PIS como técnica de interpretação conforme à Constituição.*

27. *Ex positis, conheço do recurso extraordinário, mas nego-lhe provimento conferindo à tese assentada repercussão geral e eficácia erga omnes e ex tunc. Precedentes. RE 93.770/RJ, Rel. Min. Soares Muñoz, 1ª Turma, DJ 03/04/1981. RE 428.815-AgR/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 24/06/2005. ADI 1.802-MC/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 13-02-2004. ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000.*

Quanto a questão da cobrança de mensalidades, cabe esclarecer que o assunto já foi debatido neste CARF, com a conclusão de que tais receitas são receitas da atividade própria destas entidades. Ou seja, as mensalidades por meio das quais são suportadas as atividades educacionais, culturais e científicas são receitas próprias de uma entidade de ensino.

O assunto se encontra decidido por meio da Súmula CARF nr. 107.

Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços

educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse caso, fica claro que as entidades educacionais gozam da isenção de Cofins sobre suas receitas próprias, na forma como prevê a regra posta no artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35.

Conclusão

Diante de todo exposto, considerando que o RE 636.941 de 13/02/2014 com repercussão geral quanto ao alcance para as entidades educacionais da imunidade prevista no artigo 195, §7º, da Constituição, bem como o fato das mensalidades serem receitas próprias isentas, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO