



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10980.014442/97-24
Recurso nº	202-111101 Especial do Contribuinte
Matéria	Cofins
Acórdão nº	CSRF/02-02.808
Sessão de	15 de outubro de 2007
Recorrente	ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DECISIVO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1992 a 30/06/1997

Ementa: IMUNIDADE.

Somente fazem jus à imunidade do art. 195, § 7º da CF/88 as entidades beneficentes de assistência social que preencham os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, que dava provimento.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
Presidente


ANTONIO CARLOS ATULIM
Relator

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GILENO GURJÃO BARRETO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, ANTONIO BEZERRA NETO, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, LEONARDO SIADÉ MANZAN, JÚLIO CÉSAR VIEIRA GOMES, MISAEL LIMA BARRETO, ELIAS SAMPAIO FREIRE, RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Relatório

Trata-se de auto de infração notificado ao sujeito passivo em 14/11/1997 para exigir a Cofins em razão da falta de recolhimento nos períodos de apuração compreendidos entre abril de 1992 e junho de 1997.

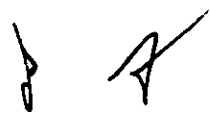
A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário por meio do Acórdão nº 202-15.267 (fls. 456/475), no qual ficou decidido que o gozo da imunidade veiculada pelo § 7º do art. 195 da CF/88 encontra-se balizado pelas disposições insertas nos incisos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, inclusive ser portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional do Serviço Social.

O sujeito passivo interpôs Recurso Especial (fls. 481/498) com fulcro na divergência de julgados prevista no art. 32, II, do anexo II à Portaria MF nº 55/98, alegando, em síntese, que as disposições do § 7º do art. 195 da Constituição Federal trata de limitação ao poder de tributar, sendo norma de eficácia contida cuja regulamentação somente se dá por meio de lei complementar. E, sendo assim, houve recepção, pela Constituição Federal, do art. 14 do CTN para dispor sobre os requisitos a serem obedecidos pelas instituições de educação e assistência social imunes. Que a fruição da imunidade sendo benefício de ordem constitucional não está condicionada a existência de qualquer ato de reconhecimento por parte da Administração Pública. Que admitir a Lei nº 8.212/91 como veículo legal para a regulamentação do art. 195, § 7º da Constituição Federal significa afrontar a hermenêutica jurídica. O legislador infraconstitucional não pode restringir direitos e garantias concedidas pelo poder constituinte, como procedeu ao editar a referida lei ordinária. Afirma que a fiscalização constatou o atendimento do disposto no art. 14 do CTN, ou seja, concessão obrigatória de matrícula e gratuidade a alunos carentes, efetivada na forma de descontos nas matrículas e nas mensalidades; não distribuição de patrimônio; inexistência de superavit a ser reinvestido na própria entidade; remuneração de funcionários e administradores compatível, sendo pagos a esses o mesmo valor de hora-aula pago aos demais professores; comprovada a manutenção de escrituração contábil em livros próprios.

Em conclusão, requer seja conhecido o apelo para, no mérito, ser dado provimento integral, reformando-se o acórdão recorrido *in totum*.

O recurso foi admitido por meio do Despacho nº 202-141 (fls. 545/547).

Regularmente notificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões alegando, sinteticamente, que a imunidade, regra geral, é norma jurídica de estrutura que define o campo de competência tributária por meio de proibições. Os limites impostos pela Carta Suprema fazem parte da regra de competência, ajudando a formular os contornos do campo tributário. Que no ordenamento jurídico pátrio são encontradas imunidades fora do sistema tributário constitucional, como é o caso, dentre outras, da prevista no § 7º do art. 195. Que a definição dos requisitos legais para fruição da imunidade não exige lei complementar. Que inexistente preeminência da lei complementar sobre a lei ordinária. Que não estando o art. 195 inserto no Sistema Tributário Nacional, a ele não se aplica o disposto no art. 146, II da Constituição Federal. Afirma que a alteração trazida pela Lei nº 9.732/98 veio somente corroborar os requisitos elencados pelo art. 14 do CTN. Exige a Constituição Federal



que as entidades imunes tenham que ser beneficentes ligadas à assistência social. Deduz que a restrição constitucional pressupõe a existência de entidades de assistência social e entidades beneficentes que não fazem jus à imunidade, de vez que o benefício só alcança aquelas que detenham as duas condições conjuntamente. Sem atender aos requisitos pode, talvez, a entidade ser imune de imposto, mas não de contribuição social. Defende que entidade de assistência social é aquela que secunda o Estado num dos objetivos do art. 203 da Carta Magna. Consigna que a gratuidade está embutida no campo semântico do signo “beneficente”. Reporta-se a diversos julgados do STF, da lavra dos Ministros Moreira Alves e Ellen Gracie, para reforçar a tese que defende, no sentido de que a norma exigida pelo dispositivo constitucional para fixar as condições para gozo do benefício está albergada no art. 55 da Lei nº 8.212, de 25/07/1991. É requisito para fazer jus ao benefício portar o Certificado ou o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Seguridade Social. Estando a recorrente desprovida do mesmo, por si só é suficiente para que não se enquadre entre aquelas abrangidas pela imunidade reclamada.

Do exposto, requer a Fazenda Nacional não seja conhecido nem provido o Recurso Especial interposto, mantendo-se na íntegra o acórdão recorrido.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O objeto do recurso é o afastamento da exigência de atendimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 para fruição da imunidade estabelecida no § 7º do art. 195 da Constituição da República, bem como a aplicação do art. 14 do CTN para tal finalidade, levando-se em conta que a Carta Magna exige lei complementar para delimitar a competência tributária do legislador infraconstitucional, requisito não atendido pela lei de referência.

Contrapõe o argumento a Procuradoria da Fazenda Nacional, aduzindo ser prescindível a expedição de tal diploma legal no caso das contribuições sociais de vez que tais exações têm regência constitucional fora do sistema tributário constitucional, não se lhes aplicando o art. 146, II do Diploma Maior.

As decisões judiciais oriundas do Tribunal Superior conduzem a razão para os argumentos encetados pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

Necessário, inicialmente distinguir a aplicação das disposições do art. 14 do CTN daquelas estabelecidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Importante deixar patente que as contribuições sociais não foram inseridas no contexto do Código Tributário Nacional, não sendo regidas pelas regras dele emanadas, mormente naquelas relativas à fruição de imunidade ou isenção.

Prova disso está no texto de Decreto-Lei nº 27, editado posteriormente à aprovação da Lei nº 5.172, conforme se depreende de seu texto de abertura, verbis:

Decreto-Lei nº 27, de 14 de Novembro de 1966

Acrescenta à Lei 5172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o parágrafo único do art. 31 do Ato Institucional nº 2, tendo em vista o Ato Complementar nº 3,

CONSIDERANDO a necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, paralelamente ao Sistema Tributário Nacional, a que se refere a Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966;

É certo que o Supremo Tribunal Federal afirmou a natureza tributária das contribuições sociais instituídas pela Constituição Federal de 1988. Entretanto, o mesmo Tribunal também reconhece que tais exações não se vinculam integralmente ao texto do referido Código.

Assim, o art. 14 do CTN destina-se, exclusivamente, a delimitar os requisitos necessários à fruição da imunidade de impostos.

A norma do art. 150, VI, "c", da CF/88, disciplinou a imunidade aos impostos, vedando sua incidência sobre as seguintes situações, *verbis*:



"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; (destaquei)

Já as contribuições para a seguridade social, a seu turno, têm a imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição da República, nos seguintes termos:

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

Como já declarado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em diversas oportunidades, dentre elas a ADIN nº 2.028-5, quando a Carta Magna utiliza o termo *isenção*, está, na realidade, tratando de imunidade.

Assim, contata-se na literalidade dos textos constitucionais acima transcritos que os destinatários da imunidade de impostos não coincidem com os destinatários da imunidade das contribuições sociais.

De plano fica patente que o legislador constituinte não inseriu as instituições de educação dentre aquelas que gozam da imunidade do § 7º do art. 195 da CF.

Entretanto, em interpretação conforme a Constituição, efetuada pelo Supremo Tribunal Federal, órgão competente para decidir definitivamente a correta exegese da questão, consignou no voto proferido pelo Ministro Moreira Alves na concessão de liminar na ADIn nº 2.028-5 que a expressão "*entidade beneficente de assistência social* abarca a entidade beneficente de assistência educacional".

Nos dois comandos constitucionais acima transcritos tanto as *instituições de educação e de assistência social* quanto as *entidades beneficentes de assistência social*, dentre as quais o STF incluiu as *entidades beneficentes de assistência educacional*, estão sujeitas ao cumprimento de requisitos legais para gozo de imunidade dos impostos e das contribuições sociais.

O legislador ordinário cumprindo o comando constitucional quanto às contribuições sociais delineou os requisitos de fruição do benefício no art. 55 da Lei nº 8.212/91, como segue:

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:

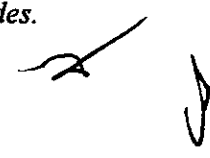
I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

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;

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 vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - 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.



§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

A redação acima transcrita encontra-se isenta da alteração introduzida pela Lei nº 9.732/98, suspensa por liminar do STF na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.028-5.

O legislador infraconstitucional acresceu aos requisitos que considerou necessários à imunidade das contribuições sociais as mesmas regras previstas no art. 14 do CTN para os impostos.

O cerne da defesa apresentada pela recorrente está centrado na exigência de lei complementar para estabelecimento dos requisitos necessários ao direito de gozo da imunidade constitucional das contribuições sociais e na aplicabilidade do art. 14 do CTN como regra definidora dos citados requisitos, por estar inserta em lei considerada materialmente lei complementar.

Como acima exposto, não são somente os requisitos estabelecidos pelo artigo 14 do CTN e nem somente o CTN rege a desoneração das contribuições sociais.

E pelas mesmas razões a recorrente não está alcançada pela isenção da Cofins concedida pelo art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, posto que este dispositivo também se aplica apenas às **entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei**, como expressamente dispõe em seu texto. As exigências da lei que devem ser atendidas aqui, mais uma vez, são aquelas do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que a empresa não logrou atender cumulativamente.

Reforça o entendimento aqui adotado o fato de a decisão plenária do STF, de 11/11/1999, haver confirmado a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves em 14/07/1999 (DJ de 02/08/1999), na ADIN nº 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 constitucional reiteradamente citada. Ou seja, aquela Corte não afastou o art. 55 da Lei nº 8.212/91, mas somente as alterações nele introduzidas.

Pelos fundamentos acima voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2007.


ANTONIO CARLOS ATULIM 