



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 02 / 03 / 2001
Rubrica

Processo : 13011.000101/98-53

Acórdão : 201-73.951

Sessão : 16 de agosto de 2000

Recurso : 111.226

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE MACHADO

Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

COFINS – ENTIDADE EDUCACIONAL – IMUNIDADE – CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIN nº 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 estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE MACHADO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, João Berjas (Suplente), Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

cl/cf



Processo : 13011.000101/98-53

Acórdão : 201-73.951

Recurso : 111.226

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE MACHADO

RELATÓRIO

Recorre a epigrafada, já devidamente qualificada nos autos, contra decisão monocrática que manteve parcialmente a exação da COFINS, reduzindo a base de cálculo, conforme fls. 571 a 574. Sendo o valor eximido superior ao de alçada, houve remessa oficial (fl. 575).

O lançamento decorreu do entendimento do Fisco de que *"a Fundação não pode ser considerada entidade beneficente de assistência social para efeito de gozo da isenção relativa à COFINS, uma vez que não atende às condições exigidas nos artigos 30, 31, 32 e 33 do Decreto nº 612, de 21/07/92, com as alterações introduzidas pelos Decretos nºs 752/93 e 1038/94, que regulamentam a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 55, incisos I a V, e a Lei Complementar nº 70/91, artigo 6º, inciso III, onde estão expressas as condições de isenção da contribuição social às entidades beneficentes de assistência social prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal"* (fls. 41).

A decisão recorrida, em síntese, mantém a autuação, no mérito, ao fundamento de que as instituições de educação em geral, com ou sem fins lucrativos, prestam serviços na área de educação e em contrapartida seus alunos pagam por tal serviço, o que caracteriza a hipótese de incidência da COFINS, consoante o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91. E, por não estarem enquadradas nos casos dos artigos 6º e 7º da mesma lei (não é entidade beneficente ou filantrópica), devem ser tributadas. Escora-se, também, o guerreado *decisum* na IN SRF nº 113/98, que, em seu artigo 2º, dispõe que: *"Considera-se imune a instituição de educação que preste serviços, referidos no artigo anterior (ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior) à população em geral, em caráter complementar às atividades do estado, sem fins lucrativos. Parágrafo único. A imunidade não se aplica quanto às contribuições para o PIS/PASEP e para a seguridade social – COFINS, de que tratam a"*.

Em sua articulação recursal, a empresa alega ser imune às contribuições sociais, de acordo com a dicção do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Além disso, afirma cumprir todas as exigências do artigo 12 da Lei nº 9.532/97, que transcreve. Alega, também, que o lançamento referente aos valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13011.000101/98-53
Acórdão : 201-73.951

anteriores a 25/08/1998 estariam decaídos. Ataca, de igual sorte, o fato de que descontos dados aos alunos seriam incondicionais, e que, em consequência, não poderiam ser incluídos na base imponible, e, por fim, irressignar-se quanto à multa aplicada, averbando que, por ser fundação pública municipal, não poderia ser penalizada pela multa imposta no auto de infração.

De fls. 596, comprovante do depósito recursal.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'J' followed by a horizontal stroke extending to the right.



Processo : 13011.000101/98-53
Acórdão : 201-73.951

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

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 exerce a competência tributária”*.

E a distinção de tais institutos tributários, quanto aos seus regimes legais, conduz a relevantes conseqüências 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 lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)”*.³

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.

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.



Processo : 13011.000101/98-53
Acórdão : 201-73.951

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 beneficentes de educação, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, e não as do artigo 55 da Lei 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, mas a questão passa a 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 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:

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

⁵ Op. Cit, p. 85.



Processo : 13011.000101/98-53
Acórdão : 201-73.951

“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 beneficente 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 nº 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 beneficente 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 : 13011.000101/98-53

Acórdão : 201-73.951

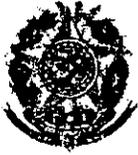
A doutrina também perfilha tal entendimento, como depreende-se do texto de James Marins⁶, em que o autor paranaense averba que: *"Dentro da moldura constitucional e infraconstitucional complementar (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14) é que se afigura possível o desenho seguro e completo 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 dúvida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais."*

O artigo 3º, IV, do Estatuto da autuada averba que é seu objetivo prestar assistência a estudantes carentes de recursos, assim como seu artigo 2º aduz que a Fundação tem por finalidade promover, de forma permanente, a educação escolar e extra-escolar, contribuindo para a realização do indivíduo, o desenvolvimento cultural e científico da comunidade e da região e o fortalecimento da solidariedade humana. Também não há participação dos dirigentes ou administradores no patrimônio ou renda da fundação (art. 8º, parágrafo único).

Como afirma o Ministro Moreira Alves ao adentrar na questão de fundo veiculada na ADIN nº 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 beneficente 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

⁶ Op. Cit., p. 152/153.



Processo : 13011.000101/98-53
Acórdão : 201-73.951

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.

Não enxergo prova nos autos de que as antes mencionadas normas estatutárias da defendente não estejam sendo cumpridas, deste modo desvirtuando um de seus objetivos, a assistência a estudantes carentes de recursos. Também não identifique direcionamento da atuação fiscalizatória de modo a provar que não haja gratuidade aos hipossuficientes. Demais disso, a Fundação Educacional, embora com personalidade jurídica privada, tem viés público (diria até que, com o advento da Constituição de 1988, pelo seu estatuto, é uma fundação com natureza jurídica eminentemente pública), vinculando-se ao Município de Machado - MG, sendo todo seu patrimônio oriundo de leis municipais (art. 4º de seu Estatuto), podendo ter em seus quadros funcionários do município (art. 37 do Estatuto), e parte dos Membros do Conselho Diretor escolhidos pelo Prefeito Municipal.

Por derradeiro, também compulsando os autos, ao ler o estatuto da fundação atuada (fls. 29/38), se afigura a entidade em perfeita sintonia com os requisitos do artigo 14 do CTN. O parágrafo único do artigo 8º da norma estatutária informa que é vedada a distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas aos seus dirigentes ou administradores e professores. O Fisco não provou o contrário. Pelo afirmado pela fiscalização, até pela forma como foi feito o lançamento, a recorrente possui escrituração em livros revestidos de formalidades que asseguram sua fidedignidade (fls. 48/501). Também não identifique nos autos prova de que as receitas, subvenções e outras remunerações da defendente, não sejam totalmente aplicadas no País ou na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Assim, forte no exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO E DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2000

JORGE FREIRE