



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	no 15 / 03 / 1999
C	stolentino
	Rubrica

447

Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

Sessão : 20 de agosto de 1998

Recurso : 107.673

Recorrente : SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

COFINS – INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS - Comprovado que a entidade cumpre os requisitos e condições legais, há de ser afastada a exigência da Contribuição Social, ao amparo do Parágrafo 7º, do art. 195, da Constituição Federal. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ .

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 1998

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Ricardo Leite Rodrigues.

OPR/ GB



Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

Recurso : 107.673

Recorrente : SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal direta, iniciada em abril de 1995, foi emitido o Ato Declaratório nº 014, de 10 de dezembro de 1996, publicado no DOU de 12.12.96, suspendendo a imunidade "tributária" da contribuinte, no ano calendário de 1991, exercício de 1992. Em consequência, foram lavrados Autos de Infração referentes ao Imposto de Renda-Pessoa Jurídica (IRPJ), ao Programa de Integração Social (PIS), ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido (IRLL), ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de abril de 1992 a novembro de 1996.

A infração foi enquadrada como contrária aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Inconformada, apresentou impugnação alegando, em síntese, que:

- é nulo o Ato Declaratório nº 14/96 e os autos de infração, em virtude de ter sido editado com vários vícios;
- o referido Ato Declaratório, além de nulo, também não procede, uma vez que não foi descumprida a condição do inciso I do artigo 14 do CTN, ou seja, não houve transferência de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado, fato no qual se baseou o Fisco para editar o ato e cobrar imposto e contribuições;
- as provas obtidas pelo Fisco não são corretas, nem as ilações delas decorrentes e por isso são rebatidas;
- invadiu-se a competência do Ministério da Previdência e Assistência Social, que reconheceu a instituição como Entidade de Fins Filantrópicos;
- sua imunidade deve ser interpretada amplamente e não restritivamente, em razão de sua natureza constitucional;



Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

- é “Entidade de Utilidade Pública Federal”, conforme Decreto nº 86.072/81, e reconhecida como Entidade de Fins Filantrópicos, conforme Certificado emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social;
- extrapolou-se os limites da fiscalização, circunscrita que era ao ano calendário de 1991, ao pretender cobrar a COFINS no período posterior; e
- a TR não é devida, não se podendo admitir como fator de correção monetária de tributos; da mesma forma, o artigo 3º da Lei nº 8.218/91, que transformou a TRD em juros de mora;

A autoridade de primeira instância, através da Decisão DRJ/RJ/SERCO/nº 438/97, julgou o “Lançamento Procedente em Parte”, conforme ementa, a seguir reproduzida:

“CONTR. PARA O FINANC. DA SEGUR. SOCIAL”

Instituições de educação. A imunidade a que se refere o parágrafo 7º do artigo 195 da CF, bem como a isenção do inciso III do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, atingem apenas as entidades benfeicentes de assistência social. A falta de recolhimento da contribuição pelo contribuinte que não goza destes benefícios, quando devida, dá ensejo a seu lançamento de ofício, com a incidência de multa e dos acréscimos legais exigíveis.

Retroatividade benigna. Redução da multa de ofício – A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07.01.97.

“LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

O julgador monocrático entendeu como procedente o lançamento, em vista das seguintes motivações básicas:

- a) - que a imunidade constante do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal refere-se exclusivamente a impostos;
- b) - que tanto a imunidade da contribuição para a seguridade social (art. 195, parágrafo 7º da CF) quanto a isenção da COFINS, constante do inciso III do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, são estabelecidas para as entidades benfeicentes de assistência social,



Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

que no seu considerar abrangem apenas as santas casas de misericórdia, os asilos, os orfanatos, etc., e

c) - que as mensalidades e demais importâncias, correspondentes aos valores pagos pela prestação de serviços educacionais, devem ser inseridos no faturamento da autuada, base de cálculo da COFINS.

Em suas razões recursais, alega a Recorrente, em síntese, que:

- a Recorrente é uma sociedade civil sem fins lucrativos, mantenedora da Universidade Estácio de Sá, instituição privada de ensino superior e as suas atividades educacionais são custeadas basicamente pela contribuição dos alunos através do pagamento das mensalidades e taxas de matrículas, como contrapartida dos serviços prestados;
- é declarada entidade de Utilidade Pública Federal pelo Decreto nº 86.072/81 e reconhecida como entidade de Fins Filantrópicos, pelo Conselho Nacional de Assistência Social mediante certificado de 10.06.81, e renovado posteriormente em 02.06.96;
- embora conste do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, o vocábulo “isenção”, o Poder constituinte concedeu, na verdade “imunidade”;
- a Lei a que se refere o preceito constitucional, é necessariamente Lei Complementar, e nesse sentido, aplicável o artigo 14 do Código Tributário Nacional;
- apenas para argumentar, admitindo que a Recorrente estivesse submetida ao comando da lei ordinária vigente, seria aplicável a disciplina do artigo 55 da Lei nº 8.212/91;
- a Recorrente preenche todos os requisitos do artigo 55, da mencionada Lei nº 8.212/91;
- a gratuidade na sua atuação, fere não só o bom senso e a lógica, assim como distorce a real vontade do legislador;
- vale indagar: como subreviveriam estas instituições, com a manutenção e desenvolvimento de seus objetivos, se gratuita a sua prestação de serviços à sociedade?
- os valores referentes às mensalidades escolares, não estão sujeitas à base de cálculo da COFINS; nesse sentido, mostra-se conflitante com o exame do Parecer Normativo CST 5/92;
- a multa de 75%, é de natureza extorsiva, significando utilizar o tributo com efeito de confisco, vedado pelo inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

- os juros de mora superiores ao limite de 12% ao ano, são ilegais.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J. P. S. de Oliveira'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA: MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Recebo o presente recurso por tempestivo e regularmente instruído e preparado.

Preliminarmente, por se tratar de COFINS, há que se ressaltar, como bem alegado literalmente pela autoridade singular (fls. 958), a independência deste processo em relação ao Processo de nº 13710.000024/97-55, (Imposto de Renda) no qual se discute a procedência ou não do Ato Declaratório nº 14/96, até mesmo porque tal ato, relativo ao ano de 1991 não atinge os fatos geradores abrangidos no lançamento ora sob julgamento por este Colegiado. O lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, devendo-se reportar à data em que a obrigação nasceu. Predomina o princípio do *Tempus regit actum*. Da mesma forma, os atos praticados anteriormente, ou faltas cometidas no passado devem, obrigatoriamente, ser regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois “a prova” regida pelo direito substantivo há de se ater à lei do tempo em que o ato ou fato jurídico se realizou. A prova portanto, repita-se, deve ser feita de acordo com a lei do tempo, e somente se valida se pertinente com os fatos geradores que com ela dizem respeito. Feitas estas considerações iniciais, passo igualmente a adentrar nas conclusões meritórias.

No mérito, circunscreve-se a questão, ao meu ver, em definir se o produto obtido pela prestação de serviços da recorrente, está ou não sujeito à tributação pela COFINS.

A questão apresentada, envolve basicamente três correntes doutrinárias. A primeira defende o raciocínio de que, em sendo a COFINS espécie de contribuição social, e portanto, sujeita ao disposto no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, para que a entidade fosse imune (ou isenta para alguns) necessário, se faria demonstrar que a interessada cumpre aos seguintes requisitos estabelecidos especificamente no artigo 55, da Lei nº 8.212/91:

- seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou Municipal;
- seja portadora do Certificado de Entidade de Fins Fisiontrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada 3 anos (veja-se também, o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

- promova a assistência social benéfica, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
- 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 (alterado pela Lei nº 9.528/97)."

A segunda corrente entende que não haveria que se falar em imunidade da COFINS, em razão de ter sido a Lei nº 8.212/91 instituída antes da Lei Complementar nº 70/91. Neste raciocínio, ainda teria que ser instituída uma nova Lei (específica para a COFINS), para que as entidades pudessem ou não se enquadrar na imunidade (e neste caso, na isenção). Com relação à esta corrente, entendo não ser plausível tal raciocínio, em razão da própria redação estabelecida no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

A terceira corrente, entende que o artigo 14 do Código Tributário Nacional, regularia o artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, em especial, esclareça-se, em relação à imunidade dos contribuintes à COFINS, vez que inexistente outra lei específica. Tal raciocínio também é defendido pelo respeitável doutrinador "Roque Antonio Carrazza" em sua obra "Curso de Direito Constitucional Tributário - 11ª ed. 1998, pág. 473 a seguir transcrito:

"6.11 A imunidade do art. 195, parágrafo 7º, da CF.

São imunes à tributação por via de contribuição para a seguridade social (que para o empregado, como vimos, é um imposto) as entidades benéficas de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, par. 7º, da CF).

A esta lei (que só pode ser uma lei complementar) não é dado inviabilizar a fruição do benefício. Presentemente faz as vezes desta lei o art. 14 do CTN."

O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal possui a seguinte redação:

"Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:



Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benfeicentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em Lei.”

Já o artigo 14 do Código Tributário Nacional dispôs que:

“Art. 14 – O disposto na alínea c do inc. 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.

§ 1º- Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º- Os serviços a que se refere a alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Em se tratando de COFINS, entendo e defendo a tese de que o artigo 55, da Lei nº 8.212/91, associada ao artigo 14 do Código Tributário Nacional, pode suprir ou até mesmo regular o assunto.

No caso da primeira e da terceira corrente, a recorrente argüi em seu favor, possuir todos os documentos exigidos pelo artigo 55, da Lei 8.212/91, bem como cumprir as exigências estabelecidas no artigo 14 do CTN, comprobatórios do enquadramento à imunidade referida no art. 195, parágrafo 7º.

O respeitável julgador não contestou o enquadramento da entidade no artigo 14, do Código Tributário Nacional, nos exercícios posteriores à cassação da imunidade tributária (ano-calendário de 1991, exercício de 1992). Deveria, à meu ver, ter procedido igualmente a uma fiscalização e demonstrado se a entidade cumpriu ou não os requisitos estabelecidos pelo legislador no tempo em que lhe são exigidos importâncias a título de COFINS. Mas nada disto aconteceu.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

A autoridade administrativa, alegou apenas, através de sua decisão singular, que:

"a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra c da Carta Magna, atinge, "atendidos os requisitos da lei", não só as instituições de assistência social, como também as instituições de educação. Entretanto, esta imunidade refere-se exclusivamente a impostos, não alcançando as contribuições." Alega ainda, que "as instituições de educação não estão beneficiadas pela isenção da COFINS. Se o legislador quisesse isentar as instituições de educação o teria feito expressamente, como fez no dispositivo constitucional citado, ao tratar da imunidade de impostos."

Ouso novamente discordar da autoridade singular uma vez que a redação dada pelo próprio legislador, no §7º do artigo 195 da Carta Magna, é clara, não comportando qualquer margem de dúvidas ou divagações quanto ao reconhecimento da imunidade também para as contribuições sociais dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, entre as quais se encontra a COFINS. Já na ementa, a contrário senso diz que *"A imunidade a que se refere o parágrafo 7º do artigo 195 da CF, bem como a isenção do inciso III do artigo 6º da Lei Complementar nº70/91; atingem apenas as entidades benficiantes de assistência social."* Esclareça-se, que o próprio legislador ordinário reconhece como entidade de assistência social aquela prestada no âmbito da educação, senão vejamos:

- o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, o qual repetiu, em sua essência, os mesmos requisitos estabelecidos no Decreto nº 752/93, ora revogado, estabeleceu em seus artigos 2º e 3º que:

"Art. 2º- Considera-se entidade benficiante 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."

O respeitável julgador aduz que as mensalidades e demais importâncias, correspondentes aos valores pagos pela prestação de serviços educacionais, devem ser inseridos no faturamento da autuada, base de cálculo da COFINS. Verifico, também, a inexistência de qualquer imposição legal no sentido de que as entidades não possam ou estejam impossibilitadas de cobrar por parte de seus serviços prestados para que possam exercer as suas atividades



Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

assistenciais. O próprio artigo 14 do Código Tributário Nacional admite a existência de **lucro** ao estabelecer, no seu inciso I, a proibição de “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de **lucro ou participação no seu resultado**”. Seria pouco conveniente admitir-se a manutenção de tais entidades assistenciais apenas e exclusivamente com doações e contribuições de terceiros. Claro também, está para mim que a filantropia ou assistência social é praticada no momento que a entidade promove a assistência educacional, conforme bem determina o Decreto nº 2.536, de 6.04.98, artigo 2º. Ainda, no que se refere à cobrança de serviços e quanto ao aspecto da quantificação da assistência desenvolvida pela entidade, passo igualmente a oferecer meu entendimento. Estabeleceu o artigo 2º do Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, o seguinte:

“Art. 2º- Faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade beneficiante de assistência social que demonstra, cumulativamente:

I - estar legalmente constituída no país e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos;

II - estar previamente registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, de conformidade com o previsto na Lei nº 1.493, de 13 de dezembro de 1.951;

III - aplicar integralmente, no Território Nacional, suas rendas e eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais;

IV - aplicar anualmente pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, bem como das contribuições operacionais, em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições previdenciárias usufruída;

V - aplicar as subvenções recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

VI - não remunerar e nem conceder vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, a seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeiteiros ou equivalentes;

VII - não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;



Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

VIII - destinar, em caso de dissolução ou extinção da entidade, o eventual patrimônio remanescente a outra congênere, registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, ou a uma entidade pública;

IX - não constituir patrimônio de indivíduo(s) ou de sociedade sem caráter benficiante.”

Como se percebe, alguns dos requisitos, como por exemplo os incisos I, VI e VII, são reproduções dos citados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, os quais a entidade alega cumpri-los e em razão da constatação verificada pelo próprio CNAS bem como, repita-se, requisitos estes não contestados pela respeitável fiscalização nos exercícios objeto do presente processo fiscal. Outros, como os incisos II, IV, VIII e IX, tratam de aspectos formais (ou instrumentais) da Constituição, registro, funcionamento e extinção da entidade benficiante.

Chamo a atenção para o Parecer/CJ/ nº 403/95 (fls. 791/797) emitido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social referente ao Processo nº 28990.013815/94-80, quando do pedido de renovação de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos de interesse da própria Recorrente. Segundo o Consultor Jurídico JOSÉ BONIFÁCIO BORGES DE ANDRADA, a comprovação de um mínimo de 20% de gratuidade, prevalece a partir de 16 de fevereiro de 1993, não podendo, jamais, ser exigida, de exercícios anteriores, condicionada à exigência da legislação que não a instituiu. Esses efeitos, continua o parecerista, por conseguinte, não operam “ex tunc”, mas “ex nunc” restando, assim invalidada a exigência por todo o período anterior.

Chamo igualmente a atenção para o item IV, do artigo 2º, do Decreto nº 752/93, e item VI do Decreto nº 2.532/98 (vigente) para o fato de que a venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, em nada prejudica, como não prejudicou, a obtenção do Certificado de entidade de fins filantrópicos. Neste caso, também a imunidade para fins de dispensa do pagamento da cota patronal da contribuição previdenciária foi preservada. Portanto, como conclusão primeira, entendo que a recorrente poderá ter valores recebidos pela prestação de serviços educacionais desde que, obviamente, os aplique integralmente na manutenção de seus objetivos institucionais (artigo 14, do CTN), fato este não levantado pela fiscalização durante o período em que lhe é exigido crédito tributário de COFINS.

Por outro lado, enquanto a recorrente possuir “Certificado de entidade de fins filantrópicos” concedido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, única entidade competente para análise e o reconhecimento da referida condição, há de se reconhecer, como reconhecido está, tratar-se de entidade filantrópica ou “beneficente” a que alude o § 7º do artigo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13710.000022/97-20

Acórdão : 202-10.463

195 da Constituição Federal vigente. Nesse aspecto, entendo que enquanto “vigente” o referido Certificado, cabe à autoridade fiscal o seu acatamento.

Portanto, tendo em vista que a recorrente possui os documentos exigidos pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, bem como atende, *até prova em contrário*, às condições estabelecidas no artigo 14 do CTN, não objeto de descaracterização ou contestação pela autoridade singular nos exercícios sob análise, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 1998


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ