



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41

Resolução : 203-00.094

Recurso : 107.928

Sessão : 11 de julho de 2001

Recorrente : SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

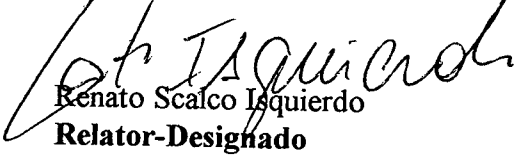
RESOLUÇÃO Nº 203-00.094

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

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator-Designado.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Mauro Wasilewski e Antonio Augusto Borges Torres. Designado para redigir a diligência o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2001


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Renato Scalco Isquierdo
Relator-Designado

Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41

Resolução : 203-00.094

Recurso : 107.928

Recorrente : SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ

RELATÓRIO

Este apelo já constou de pauta da Sessão de 14 de setembro de 1999, quando o Colegiado decidiu converter o seu julgamento em diligência junto à repartição de origem, via DRJ jurisdicionante.

O Relatório e o voto da Diligência nº 203-00.767 estão às fls. 90/94, que ora são reproduzidos:

"Contra a contribuinte em epígrafe 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 Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

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, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

a) é nulo o Ato Declaratório nº 14/96 e os autos de infração, em virtude de ter sido editado com vários vícios;

b) 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 cobrar imposto e contribuições;

c) as provas obtidas pelo Fisco não são corretas, nem as ilações delas decorrentes e, por isso, são rebatidas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

d) invadiu-se a competência do Ministério da Previdência e Assistência Social, que reconheceu a instituição como Entidade de Fins Filantrópicos;

e) sua imunidade deve ser interpretada amplamente e não restritamente, em razão de sua natureza constitucional;

f) 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;

g) extrapolou-se os limites da fiscalização, circunscrita que era ao ano calendário de 1991, ao pretender cobrar a COFINS no período posterior; e

h) 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 570/97, 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 beneficentes 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE".

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

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, § 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 beneficentes de assistência social, 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 inseridas no faturamento da autuada, base de cálculo da COFINS.*

Foram excluídos da exigência os períodos 10 e 11/96 por estarem sendo exigidos em outro processo administrativo.

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 § 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

- 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 sobreviveriam 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 sujeitos à base de cálculo da COFINS; nesse sentido, mostra-se conflitante com o exame do Parecer Normativo CST nº 05/92;

- 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

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

"VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR DANIEL CORREA HOMEM DE CARVALHO

Voto pela transformação do presente julgamento em diligência para que sejam anexados aos autos:

1) Ato Declaratório nº 14, de 10 de dezembro de 1996, e a defesa apresentada pela entidade; e

2) cópia do inteiro teor do Processo Administrativo nº 28990.013815/94-80 que tramitou junto ao Conselho Nacional de Assistência Social do Ministério da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

Previdência e Assistência Social que resultou da expedição da Notificação de fls. 50.

Requeiro, ainda, que a autoridade autuante se pronuncie quanto ao cumprimento das condições previstas nos artigos 14 do CTN e 55 da Lei nº 8.212/91."

Voltam os autos com as seguintes informações (fls. 451);

"Conforme solicitado pelo Conselheiro-Relator do recurso ao presente processo no Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 94, providenciei o seguinte:

1 - Juntada de cópia do Ato Declaratório nº 14, de 10/12/91, do D.R.F./R.J. (fls. 101/102), bem como da impugnação apresentada pela Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá ao citado ato (fls. 103 a 157)

2 - Cópia do processo administrativo n. 28990.013815/94-80, do Ministério da Previdência e Assistência Social, que resultou na emissão do certificado de entidade de fins filantrópicos de fl. 50 (fls. 160 a 438).

3 - Anexe ao presente, fls. 439 a 450, cópia do relatório fiscal do processo nº 13710.000024/97-55, que trata do descumprimento, pela fiscalizada, dos pressupostos legais necessários à imunidade tributária."

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO
RELATOR-DESIGNADO

A questão central objeto do presente processo diz respeito à condição de entidade de assistência social, e, em consequência, o direito ao gozo da imunidade das contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

A autoridade autuante, embora afirme que a entidade recorrente não faz jus à imunidade tributária mencionada, não fez menção ao cumprimento dos requisitos legais exigido pela norma constitucional para o enquadramento como entidade de assistência social, limitando-se a afirmar que a recorrente não se enquadra no conceito de entidade de assistência social.

A recorrente, por outro lado, sustenta sua qualidade de entidade de assistência social, afirmando que cumpre todos os requisitos previstos na legislação.

Entendo, entretanto, que a verificação do atendimento aos requisitos legais não ficou evidenciado nos autos como deveria. Esses requisitos são muitos e devem ser atendidos cumulativamente.

O artigo 14º do Código Tributário Nacional fixa os requisitos para que uma entidade seja considerada sem fins lucrativos, condição indispensável (mas não única) para o gozo da imunidade de que se trata. Diz o citado diploma legal:

"Art. 14º - O disposto na alínea c do inciso 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 qualquer título¹;

¹ A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou este inciso. O texto original era o seguinte: "I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

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 art. 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, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

Além disso, para que uma entidade seja considerada de assistência social, deve, comprovadamente, praticar atividades assistenciais tal como definida na legislação pertinente. A própria Constituição Federal conceitua o que seja assistência social, quando, em seu artigo 203, reza:

"Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei."

Em complemento à Carta Magna, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reproduzindo a norma constitucional, conceitua assistência social da seguinte forma:

"Art. 4º A Assistência Social é a política que prevê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à seguridade social."

Nos termos do art. 4º da Lei nº 8.742/93, a assistência social deve atender aos seguintes princípios:

"I - supremacia do atendimento às necessidades sociais sobre as exigências de rentabilidade econômica;

II - universalização dos direitos sociais, a fim de tornar o destinatário da ação assistencial alcançável pelas demais políticas públicas;

III - respeito à dignidade do cidadão, à sua autonomia e ao seu direito a benefícios e serviços de qualidade, bem como à convivência familiar e comunitária, vedando-se qualquer comprovação vexatória de necessidade;

IV - igualdade de direitos no acesso ao atendimento, sem discriminação de qualquer natureza, garantindo-se equivalência às populações urbanas e rurais;

V - divulgação ampla dos benefícios, serviços, programas e projetos assistenciais, bem como dos recursos oferecidos pelo Poder Público e dos critérios para sua concessão."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41

Resolução : 203-00.094

Recurso : 107.928

A propósito do que seja entidade de assistência social², vale reproduzir as lições de Leopoldo Braga³:

"Tem-se generalizado, entre nós, erroneamente, a idéia de que a simples circunstância de não ter fim lucrativo imprime à associação ou fundação o caráter de "instituição" (de educação ou assistência social). Esse falso entendimento resulta apenas um superficial conhecimento do assunto, quando não também uma tendenciosa interpretação visando ao indevido elastério de benefícios e franquias fiscais. Em verdade, não basta que a entidade não tenha fim lucrativo. Mas é, ainda, condição imprescindível a de que, de origem, se destine, não à satisfação de interesses, gozo ou vantagens particulares, de qualquer espécie, ao proveito de seus próprios membros organizadores ou associados, e sim à realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral.

Destarte, as associações ou corporações, tanto quanto as fundações, podem ser ou não ser verdadeiras "instituições conforme a natureza, de interesse público ou de interesse privado, do fim para que tenham sido criadas. Não basta, por conseguinte, que a entidade colabore, de certo modo, com o Estado, na realização de serviços e atividades de utilidade pública, de benefício social, mesmo sem intuito lucrativo, mas é preciso, sim, que a prestação desinteressada indiscriminada dessa colaboração, através de serviços paralelos ao serviço público do Estado, haja constituído, ab initio, originariamente, a sua causa geratriz, o seu móvel institucional, a sua predestinação, numa palavra: - a sua finalidade exclusiva (ou, ao menos, a principal), e não apenas uma resultante de atividades posteriores, secundárias, correlatas, esporádicas e eventuais, ou de reduzida importância no cômputo geral dos préstimos, trabalho ou serventias da pessoa jurídica.

²Os trechos doutrinatórios transcritos foram extraídos da excelente monografia de César Augusto Barbieri, ainda inédita, intitulada, provisoriamente, de "Tributação as Entidades de Assistência Social".

³Leopoldo Braga. Do Conceito Jurídico de Instituições de Educação e Assistência Social. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar 2ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971. P.42.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

(...)

O legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruísticas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprimindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social. Preferiu a palavra "instituições" ao da palavra "fundações", não só porque – conquanto raras fundações há de interesse puramente privado, como, ainda, porque também existem associações ou corporações de tipo institucional, isto é, instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com fins públicos, humanitários, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros-associados." (grifei)

Nesse mesmo sentido, Helita Barreira Custódio⁴ afirma:

"... evidencia-se que, no tocante à natureza jurídica e ao objetivo, as entidades privadas (associações ou fundações), equiparadas às instituições de educação e assistência social, para os efeitos da imunidade de impostos, são pessoas jurídicas de direito privado de fins não econômicos e de índole desinteressada, objetivando o fim público exclusivo ou predominante, consistente no efetivo e contínuo atendimento aos carentes de recursos de forma gratuita e indiscriminada." (grifei)

A jurisprudência administrativa, de há muito tempo, vem decidindo que o cumprimento dos requisitos para o enquadramento como entidade filantrópica ou a prática de atos de natureza complementar à atividade estatal não bastam para caracterizar uma entidade como de assistência social. Significativa a ementa do Acórdão nº 01-0.073/80 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, da lavra do ilustre Conselheiro Amador Oterelo, que tem a seguinte dicção:⁴

"HOSPITAIS E ESCOLAS COM FINS MERCANTIS - O simples atendimento aos requisitos estabelecidos nesta Seção não caracteriza o

⁴Helita Barreira Custódio. *Associações e Fundações de Utilidade Pública*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1979, p. 132.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13710.001092/97-41
Resolução : 203-00.094
Recurso : 107.928

estabelecimento de ensino ou entidade hospitalar como instituição de educação ou de assistência social; a inobservância dos preceitos nele fixados impede que a entidade usufrua do benefício da imunidade, mas sua observância não tem o condão de transformar um estabelecimento que mercantiliza o ensino ou a medicina em instituição de educação ou instituição de assistência social." (Ac. CSRF/01-0.073/80).⁵

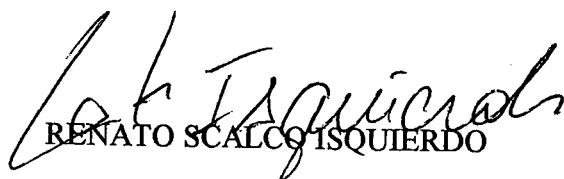
Por outro lado, há claras evidências nos autos de que a recorrente descumpriu, em outros exercícios, os requisitos para gozo da imunidade de que se trata, fato esse relevante e que merece atenção. Entendo que os documentos trazidos pela diligência antes realizada não esclareceram os fatos de forma a dar um correto julgamento ao presente feito.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que, em relação aos períodos abrangidos pelo lançamento, seja verificado:

1) o atendimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN; e

2) a prática de atividades de assistência social, tais como previstas nas normas antes reproduzidas (CF, art. 203; Lei nº 8.212/ 91, arts. 4º e 55; e Lei nº 8.742/93, art. 4º), evidenciando (ainda que por amostragem) os beneficiários das atividades assistenciais, sua condição econômica (pessoal e familiar), bem como o valor que representam tais atividades e a relação percentual com as receitas auferidas pela entidade.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2001


RENATO SCALCO ISQUIERDO

⁵ Albetrt Tebechrani, Fortunato Bassani Campos e José Luiz Ribeiro Machado. Novo Regulamento do Imposto de Renda 1999. São Paulo: resenha, 1999. p. 171.