



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 03 / 03 / 2004
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MIGUEL MOFARREJ
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

COFINS – DECADÊNCIA QUINQUENAL O prazo decadencial para lançamento da COFINS é o de cinco anos previsto no CTN (Lei nº 5.172/66). Inteligência dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal/88, e no art. 9º, inciso III, alínea "c", combinado com o art. 14 do Código Tributário Nacional, é conferida, tão-somente, para os impostos.

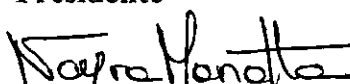
ISENÇÃO CONCEDIDA A ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A fundação com fins educacionais não é imune à COFINS, mesmo portadora de registro de entidade de assistência social, sem fins lucrativos, ao deixar de atender requisitos exigidos na lei que outorga a isenção, passando, por conseguinte, a ser contribuinte desta contribuição, devendo proceder regularmente o seu recolhimento, conforme disciplina legislação que rege a matéria.
Recurso Negado.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta. Os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram pelas conclusões; e **II) no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar (Relator), Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Nayra Bastos Manatta
Relatora-Designada

cl/opr



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MIGUEL MOFARREJ

RELATÓRIO

A entidade educacional supraqualificada foi autuada em virtude de apuração de falta de recolhimentos da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de competência de abril de 1992 a janeiro de 1999, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais, às fls. 12/15, complementada pelas fls. 16/24.

Através do procedimento administrativo fiscal de praxe, realizado na Fundação, ora Recorrente, o Auditor-Fiscal autuante constatou a falta de declaração e recolhimento da COFINS relativa aos períodos sobreditos, lavrando-se, então, o Auto de Infração para exigí-las, acrescidas das cominações legais.

Conforme os demonstrativos de Apuração da COFINS, às fls.25/31, e de Multa e Juros de Mora, às fls. 32/38, o Auditor-Fiscal constituiu o crédito tributário no montante de R\$ 882.050,61, sendo R\$ 318.260,84 de contribuições, R\$ 325.094,38 de juros de mora calculados até 30/11/2001, e R\$ 238.695,39 de multa proporcional passível de redução.

A base legal do lançamento foi quanto à contribuição: Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º, 3º e 8º, com as alterações da Medida Provisória (MP) nº 1.807, de 1999 e suas reedições; aos juros de mora: Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59, § 2º; Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, art.38, § 1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 84, § 5º; Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 13; e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, § 3º; e a multa proporcional: LC nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único; Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 4º, I; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I c/c a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, art. 106, II, c.

Cientificada do lançamento dos referidos créditos tributários em 18/12/2001, conforme prova a assinatura aposta no auto de infração, às fls. 11, a ora Recorrente apresentou, tempestivamente, sua Impugnação, às fls. 560/576, requerendo à DRJ em RIBEIRÃO PRETO-SP que julgasse insubsistente o Auto de Infração e determinasse o arquivamento do processo, alegando, em epítome, o seguinte:

1) Preliminarmente:

A ora Recorrente arguiu preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de abril de 1992 a dezembro de 1995, por ter decorrido mais de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), art. 173, I, e a data do lançamento impugnado, que se deu em 18/12/2001.

2) No Mérito:



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Do certificado de entidade de fins filantrópicos:

A então Impugnante asseverou que para os períodos mensais de novembro de 1995 a dezembro de 1998 detinha certificado de entidade de fins filantrópicos, cópia à fl. 102.

Excogitou que ao contrário do entendimento da Fiscalização, a vigência do certificado não se deu somente nos períodos mensais de novembro de 1995 a novembro de 1996, mas sim pelo período de três anos, porque a única autoridade competente para reduzir seu período de vigência seria o Conselho Nacional de Assistência Social. Outrossim, em nenhum momento se manifestou acerca de não ter condições de se comprometer com 20% de seu faturamento anual com a concessão de bolsas de estudos a pessoas carentes.

Replicou ainda a Impugnante, que durante os três anos de vigência do certificado de entidade de fins filantrópicos, as exigências da Lei n. 8.212, de 1991, art. 55, foram satisfeitas por ela, não se justificando sua limitação aos períodos mensais de novembro de 1995 a novembro de 1996, como procedido pelo autuante no auto de infração.

Quanto à imunidade neste particular, a Impugnante aduziu que é titular desse benefício previsto na Constituição Federal de 1988, art. 195, § 7º, e por atender ao disposto no CTN, art. 14, e seus incisos, segundo provam os seus Estatutos Sociais, arts. 1º e 2º, 12 e 34.

À guisa de ilustração, excogitou em extenso arrazoado, às fls. 565/574, sobre imunidade da COFINS, citando e transladando excertos de pareceres do Ilustre Mestre Ives Gandra da Silva Martins e de Natanael Martins sobre a matéria, abrangendo conceito de assistência social, filantropia e caridade, dessumindo que goza de imunidade em relação à COFINS, por atender a todas as condições e requisitos constitucionais e da lei complementar tributária para fazer jus a tal benefício.

No que diz respeito à base de cálculo da COFINS, a Recorrente divergiu da Fiscalização alegando que não há como justificar o lançamento em tela. Com o escopo de refutar as alegações do Fisco invocou a LC nº 70, de 1991, a qual instituiu a COFINS, transcrevendo o seu art. 2º.

Acresceu, na oportunidade, que com a superveniência da Lei nº 9.718, de 1998, restou modificada a base de cálculo estabelecida por aquela LC transata. Em virtude da vacância determinada pela CF ora vigente, art. 195, § 6º, aquela lei encetou a surtir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999. Desta feita, durante a *vacatio legis* nonagesimal, veio a lume a Emenda Constitucional nº 20, de 20 de dezembro de 1998.

Por derradeiro, obtemperou que em se tratando de instituição beneficente dedicada à educação e, portanto, não tendo caráter empresarial, não se pode vislumbrar o recebimento de anuidades escolares, que são destinadas ao custeio da fundação, como integrantes do contexto da base impositiva definida no art. 2º daquela LC.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em Ribeirão Preto - SP julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento, em decisão de fls. 673/681, mantendo o



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

crédito tributário lançado e exigido, no montante de R\$ 882.050,61 (oitocentos e oitenta e dois mil, cinquenta reais e sessenta e um centavos), a ser acrescido dos encargos legais, como se depreende da ementa infratrasladada:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/12/1992; 01/01/1993 a 30/11/1993; 01/01/1994 a 31/12/1994; 01/01/1995 a 31/10/1995; 01/12/1996 a 31/12/1996; 01/01/1997 a 31/12/1997; 01/01/1998 a 31/12/1998; 01/01/1999 a 31/01/1999.

Ementa FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Cofins devida pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços é o faturamento da empresa correspondente à receita bruta das vendas de serviço de qualquer natureza, deduzidas as exclusões previstas na legislação.

IMUNIDADE.

Os dispositivos constitucionais sobre imunidade devem ser compreendidos dentro dos limites de sua interpretação literal.

ISENÇÃO.

A isenção de entidades beneficentes ao pagamento das contribuições sociais está condicionada ao preenchimento cumulativo dos requisitos fixados em Lei e que, comprovadamente, tenham como objetivo a assistência social beneficente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/12/1994; 01/01/1993 a 31/12/1993; 01/01/1994 a 31/12/1994; 01/01/1995 a 31/12/1995.

Ementa: DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES.

O prazo para a Fazenda Nacional exigir créditos tributários relativos a contribuições sociais é de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderiam ter sido lançados, nos termos da legislação de regência.

Lançamento Procedente".

A autoridade colegiada *a quo* conheceu da Impugnação, porquanto tempestiva, haja vista ter sido notificada em 18/12/2001 e ter apresentado defesa em 17/01/2002.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Em relação à arguição de preliminar de decadência, entendeu o Órgão Julgador Colegiado tratar-se de um equívoco por parte da Impugnante, aduzindo que as contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), como a maioria dos tributos, se inserem no rol dos lançamentos por homologação. Tal sistemática encontra-se regulada no art. 150, § 4º, do CTN, que é taxativo no sentido de fixar o prazo de 5 (cinco) anos para o exame da autoridade administrativa, com vistas à homologação ali referida, com ressalva prévia de seu *caput*: “se a lei não fixar prazo à homologação” (grifo do original).

Assim sendo, esclarece o decisório colegiado, a lei fixou prazo para a homologação dos recolhimentos das contribuições sociais, efetuadas pelos sujeitos passivos no que concerne à exação aqui enfocada. O Decreto-Lei nº 2.053, de 1983, e a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 45, estabeleceram em 10 (dez) anos o prazo decadencial das contribuições sociais, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.

No mérito, a decisão colegiada acolheu o argumento de que a Impugnante, ora Recorrente, detinha o Certificado de Fins Filantrópicos, cuja validade era de três anos. Em face, portanto, de tal certificado o INSS havia concedido, à Impugnante, a isenção das contribuições patronais de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, com vigência a partir da competência de novembro de 1995, segundo prova a cópia do Comunicado FEMM nº 01-1296, fl.114.

O *decisum* colegiado justapôs, ainda, que a própria Impugnante requereu ao INSS, em 12/12/1996, o cancelamento, a partir de dezembro de 1996, da isenção da COFINS a que vinha usufruindo, consoante prova a cópia do Ofício nº 21.427.1/445/2001, à fl. 112, exarado por aquele Instituto à DRF em Marília. Tal cancelamento se dera porque a ora Recorrente chegou ao corolário da inviabilidade financeira de se comprometer com 20% do seu faturamento anual, com a concessão de bolsas de estudo a pessoas carentes.

No item imunidade a Autoridade Julgadora Colegiada *a quo* trasladou o art. 195, § 7º, da Carta Magna de 1988, à fl. 678, que versa sobre imunidade, com o escopo de explicitar que somente às entidades beneficentes que atendam aos requisitos definidos em lei cabe o instituto da imunidade, a qual é interpretada literalmente. Tais requisitos foram fixados pela própria LC nº 70, de 1991, que instituiu a COFINS e pela Lei nº 8.212, de 1995, que trata, especificamente, da seguridade social, fac-símile à fl. 679. Segundo a decisão da Turma Julgadora de primeira instância, a ilação que se tira do texto legal é a de que é mister que a entidade preencha todas as condições postas no diploma supracitado.

A Turma Julgadora Colegiada entendeu que a ora Recorrente requerera ao INSS o cancelamento da isenção da cota patronal de contribuição social, reconhecendo vigência apenas parcial do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido à interessada pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), em 28 de agosto de 1995, por três anos.

Alfim, os Ilustres Julgadores *a quo* acresceram que a base de cálculo da COFINS, segundo a LC nº 70, de 1991, art. 2º, é a receita bruta de vendas de mercadorias, de



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, e que os serviços educacionais constituem faturamento.

Em sede de Recurso Voluntário (fls.702/721), a Recorrente insistiu na sua insurgência contra o lançamento de ofício efetuado em 18/12/2001, o qual continha exigência de crédito tributário no valor já devidamente ínsito nos autos, a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, em relação a supostos fatos geradores ocorridos de abril de 1992 a janeiro de 1999.

A seguir, a Recorrente re-expendeu, sinteticamente, as mesmas alegações quando da Impugnação, enfatizando que tendo sido o Auto de Infração lavrado em 18/12/2001, não podia alcançar os anos de 1992, 1993, 1994 e 1995, porque fulminados pela decadência quinquenal, entendendo que a Decisão Colegiada da DRJ em Ribeirão Preto-SP não merece acolhida, uma vez que deixou de reconhecer aquele instituto.

Aduziu, ainda, que não podia ter sido lançada a COFINS durante os três anos de vigência do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (fls. 102), ou seja, do final de 1995 até o final de 1998, não estando, pois, sujeita ao recolhimento de tal contribuição instituída pela LC nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por ser titular do benefício da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal vigente.

Prosseguindo, a Recorrente questionou a alusão do Decreto-Lei nº 2.053, de 1983, constante da r. decisão daquela DRJ, posto que tal decreto-lei, de 16 de agosto de 1983, *concede isenção da Taxa de Melhoramento dos Portos nos casos que especifica* (grifo do original), não guardando nenhuma identidade com o assunto em tela, evidenciando-se impróprio diante da matéria jurídica em debate, o apego a qualquer diploma legal anterior à CF de 1988 que não possua *status* de Lei Complementar.

Posteriormente, a Recorrente transcreveu, às fls. 705/706, julgados da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais que compulsavam a respeito de decadência e nas laudas subsequentes citou as lições dos eminentes Professores Ives Gandra Martins e Levy Pinto de C. Filho a propósito de imunidades.

Por derradeiro, a Recorrente requereu a este Eg. Conselho de Contribuintes que receba o presente recurso, dele conhecendo e, por via de consequência, dar-lhe integral provimento, com o fito de reformar a r. decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento.

É o relatório.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RAIMAR DA SILVA AGUIAR,
VENCIDO QUANTO AO MÉRITO

O Recurso Voluntário é tempestivo. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

PRELIMINAR: DECADÊNCIA

Segundo consta do relatório, a autoridade julgadora *a quo* estabeleceu em 10 anos o prazo decadencial das contribuições sociais, contados a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, com fundamento no disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91 e no Decreto-Lei nº 2.053/83.

Data venia, entendo de forma diversa.

A Lei nº 8.212/91, instrumento normativo de caráter ordinário, não tem competência constitucional para disciplinar a decadência tributária, matéria expressamente designada pela Constituição Federal como sendo de responsabilidade de lei complementar, a teor do seu art. 146, inciso III, *b*.

E, dessa forma, tendo as contribuições sociais natureza tributária - o que já é pacificado na jurisprudência, inclusive com pronunciamento do STF¹, e na mais prestigiosa doutrina² - estão, também, submetidas à exigência constitucional, devendo o disciplinamento do seu prazo decadencial ser tratado em lei complementar.

Nestas condições, a lei complementar - única para dispor sobre essa matéria - é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), o qual, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como a COFINS, define o prazo decadencial como sendo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, tal qual estabelece o art. 150, § 4º, do CTN.

Ocorre, todavia, que na hipótese em tela não houve a antecipação do pagamento do tributo, e, conseqüentemente, o lançamento por homologação, motivo pelo qual, para efeitos de determinar o prazo decadencial, aplico *in casu* o art. 173, I, do CTN, tal qual preleciona Mizabel Derzi, ao atualizar o livro do saudoso Mestre Aliomar Baleeiro:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício previsto no art. 149. Inaplicável se torna, então, a forma de contagem disciplinada no artigo 150, § 4º, própria para homologação tácita do pagamento (se existisse). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código. Dessa forma, compreende-se a ressalva constante no § 4º do

¹ RE 146.133-9-SP

² CANTO, Gilberto de Ulhôa. Caderno de pesquisas tributária. São Paulo: Resenha Tributária, v. 15, p. 44.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

art. 150, in fine: salvo de comprovada a ocorrência de dolo fraude ou simulação.

*Também nesse sentido vem se posicionando a jurisprudência. A súmula 219 do antigo Tribunal Federal de recursos, dando-se falta de pagamento antecipado, manda aplicar a forma de contagem do art. 173,...*³

Se assim é, então o art. 45 da Lei nº 8.212/91 - que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos - padece de inegável vício de constitucionalidade formal, pois "Cabe à lei complementar (e não à lei ordinária, insisto), estabelecer, normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários" (CF, 146, III, b). E a regra contida no art. 173 do CTN, que trata da decadência tributária, supostamente derogada pelo mencionado art. 45 da Lei nº 8.212/91 - é incontestavelmente norma geral em matéria tributária, conforme assinala Sacha Calmon Navarro Coelho, em seus Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, p. 130, *verbis*:

"Mas, ao cabo, o que são normas gerais de Direito Tributário? O ditado constitucional do art. 146, III e parágrafos inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais), sem esgotá-los. É dizer, o discurso constitucional é numerus apertus, meramente exemplificativo. Razão houve para isso. Certos temas, que a doutrina recusava fossem objeto de norma geral, passaram expressamente a sê-lo. Roma locuta, tolitur quaestio. Uma boa indicação do que sejam normas gerais de direito tributário, para sermos pragmáticos, nos fornece o atual Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e alterações posteriores), cuja praticabilidade já está assentada na "vida" administrativa e judicial do País. O CTN, especialmente o Livro II, arrola inúmeros institutos positivados como normas gerais. Que sejam lidos."

Realmente, vale observar, o Livro II do CTN, que inicia com o art. 96 e termina com o art. 218, passando, naturalmente, pelos citados arts. 150 e 173, tem o expressivo título, "Normas Gerais de Direito Tributário".

Destarte, ao contrário do entendimento primeiro, não vejo como prestigiar relativa presunção de constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, pois invadiu área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.

Poder-se-ia, talvez, discutir acerca da competência dos órgãos administrativos para fazer este juízo de inconstitucionalidade, mas a questão passa a ser inócua uma vez que os Tribunais pátrios, incluindo o Excelso Pretório, já se manifestaram sobre a questão trazida à baila, conforme depreende-se das decisões adiante transcritas, *verbis*:

³ BALEEIRO, Aliomar. Curso de direito tributário. 7. ed. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

"A questão da prescrição e decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, com expressa previsão constitucional, às contribuições para fiscais (CF, art. 146, III, b, art. 149) (STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, jun. 93).

"ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos as partes acima indicadas, decide a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, vencidos os Juízes Volkmer Castilho e Nylson Paim de Abreu, e em parte, o Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, declarar a inconstitucionalidade do caput do art. 45 da Lei nº 8.212/91, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado".

Argüição de Inconstitucionalidade em AI nº 2000.04.01.092228-3/PR, Rel. Juiz Amir Sarti, DJU 05.09.2001, p. 509/511

Também nesta linha de raciocínio já decidiram os órgãos administrativos:

"PIS – DECADÊNCIA - PRAZO QÜINQÜENAL – Fatos geradores que ocorrem há mais de 5 anos antes da lavratura do auto de infração - impossibilidade de constituição do crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, porque decaído está desse direito." (Acórdão CSRF/02-0.950, de 16.10.2000, Relator Cons. Maria Teresa Lopez)

COFINS – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – Não sendo a COFINS tributo, mas tendo natureza tributária, conforme entendeu o Supremo Tribunal Federal, a ela aplicam-se as regras previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) relativamente à decadência. Por outro lado, tratando-se de contribuição recolhida sem prévio exame de autoridade administrativa o prazo decadencial é o previsto no art. 150, § 4º do CTN (Lei nº 5.172/66). O prazo decadencial de 10 (dez) anos estabelecido pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91 não prevalece em relação à COFINS, à luz do que dispõe o art. 146, III, b, da Constituição Federal. Por força de tal dispositivo



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Recurso provido. (2ª CC – Ac. 201-73523 – Rel. Serafim Fernandes Corrêa – DOU 04.07.2000 – p. 7) in Revista de Estudos Tributários, jul/ago 2000, v. 14, p. 126, ementa 2134, Ed. Síntese

NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA – Tendo a recorrente pleiteado fosse acolhida preliminar de decadência sem fundamentar tal pedido é de ser a mesma rejeitada, principalmente porque o auto de infração foi lavrado em 30.07.1992 e refere-se a fatos geradores ocorridos a partir de ago./1987, portanto dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

...

Recurso parcialmente provido. (2º CC – Ac. 201-74716 – 1ª C. – Rel. Serafim Fernandes Corrêa – DJU 15.02.2002/202.15.2002 – p. 156)

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, avulta o julgamento proferido nos Embargos de Divergência nº 101.407/SP, REsp 1998/0088733-44, DJ de 08/05/2000, Relator Ministro Ari Pargendler, cuja ementa assim dispõe:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Embargos de Divergência acolhidos”.

Por fim, assiste razão à Recorrente quando afirma que o Decreto-Lei nº 2.053/83 em nada se relaciona com a matéria em comento, tratando-se, por certo, de erro material cometido pelo respeitável julgador primeiro, que ora corrijo.

Isto posto, acolho a preliminar argüida, para declarar decaído o direito de a Fazenda Pública cobrar os créditos tributários sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de abril de 1992 a novembro de 1995, pois entendo que, na hipótese em tela, o prazo de decadência da COFINS é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício subsequente em que o crédito poderia ter sido constituído.

Reformo.

MÉRITO



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

No que concerne à questão de mérito, vale destacar que a ora Recorrente, que é instituição de fins assistenciais e educacionais, foi fundada em 29 de dezembro de 1970, na cidade de Ourinhos, Estado de São Paulo (fl. 76), com o objetivo de atuar, na implementação de suas finalidades estatutárias, naquela cidade e em todo o território nacional (fl. 76).

Trata-se de entidade revestida de personalidade jurídica de direito privado, declarada de utilidade pública federal pelo Decreto Federal nº 91.904, de 12 de novembro de 1985 (fl. 98), estadual pelo Decreto Estadual nº 20.484, de 07 de fevereiro de 1983 (fls. 99) e, ainda, declarada de utilidade pública municipal pela Lei Municipal nº 1.207, de 08 de março de 1971 (fl.100).

Essa Instituição, que não remunera nenhum de seus órgãos diretivos (art. 12 do Estatuto Social - fl. 78⁴), obteve registro, como entidade de fins filantrópicos, pelo Conselho Nacional de Assistência Social (fl. 103), com expedição de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, com validade de 3 (três) anos (fls. 102 e 113).

A ora Recorrente requer seja reconhecida sua imunidade com fulcro no artigo 195, § 7º, da Carta Constitucional, de modo que, em síntese, a controvérsia instaurada gira em torno da aplicação deste dispositivo constitucional à hipótese dos autos.

Primeiramente, devemos ter em vista a intenção do Constituinte quando estabeleceu limitações constitucionais ao poder de tributar. Nas palavras do mestre Aliomar Baleeiro:

*"A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza."*⁵

A lição de Baleeiro contém um traço fundamental para que a proteção constitucional se irradie em favor de determinada entidade: a atividade deve ser desenvolvida sem objetivo de proveito próprio; deve ser praticada de modo desinteressado, independentemente de ser remunerada. Tais situações concorrem na hipótese dos autos, haja vista o ânimo da Recorrente em auxiliar a coletividade sem interesse ou proveito próprio, através de serviços de educação.

⁴"Art. 12 Nenhum membro da Assembléia, do Conselho Diretor e Curador e o Presidente, perceberá vencimentos, bonificações, gratificações, remuneração ou qualquer vantagem pelo desempenho de seu cargo, que será considerado *múnus público*."

⁵BALEIRO, Aliomar. Curso de direito tributário. 7. ed. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, p. 313.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Do mesmo modo a previsão do artigo 195, § 7º, ao imunizar as entidades beneficentes de assistência social das contribuições para a seguridade social, teve como finalidade facilitar-lhes a expansão da prestação de seus serviços, desonerando-as desses ônus que as atingiam.

Cumprе salientar que a recorrente colabora com o próprio Estado no desenvolvimento de atividades que lhe são inerentes. O Título VIII, da Constituição Federal, que trata da “Ordem Social”, tem como objetivo fundamental o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça social. Dentre outros, foram eleitos os seguintes direitos fundamentais: a saúde, a previdência, a assistência social e a educação.

O alcance desses direitos competem, conjuntamente, ao Poder Público e à sociedade. Àquele como um dever e esta como um compromisso de alcançar o bem-estar e a justiça social coletivos.

E nem poderia ser de outro modo. Sendo a educação um “direito de todos” e um “dever do Estado”, carece de diuturno incentivo, de modo a proporcionar o pleno desenvolvimento das pessoas. Afinal, sem educação o povo não tem como progredir e o próprio Estado deixa de aprimorar-se.

Assim, em face da relevância da educação, e cōnscio das deficiências do Estado no setor, o Constituinte houve por bem autorizar fosse o ensino proporcionado também por meio de instituições privadas. Com efeito, o art. 209 da Carta Fundamental proclama textualmente ser o ensino “livre à iniciativa privada”, bastando que ela cumpra as “normas gerais da educação nacional” (inc. I) e tenha “autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público” (inc. II).

Para favorecer esta cooperação com o Estado, auxiliando-o a promover o pleno desenvolvimento das pessoas, dando-lhes os meios intelectuais para o exercício da cidadania, é que o art. 150, VI, c, da CF estabelece serem imunes a impostos (e a tributos que revistam esta qualidade) “as instituições de educação sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei”, e o artigo 195, § 7º, da CF, estabelece, por sua vez, serem “isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

No presente caso, devemos enfatizar que são vários os objetivos institucionais que regem a atuação da Fundação Educacional Miguel Mofarrej no plano assistencial e educacional. Vejamos.

O artigo 2º do Estatuto Social da Recorrente dispõe que:

“A Fundação tem por objetivos:

a) Realizar e desenvolver a educação em todos os níveis, a pesquisa e o estudo em todos os ramos do saber, e a divulgação científica, técnica e cultural;



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

- b) Criar, instalar e manter estabelecimentos de ensino de forma a elevar o nível cultural e educacional da região em que a instituição se acha sediada;*
- c) Tomar providências no sentido de tornar o ensino mais ajustado aos interesses e possibilidades dos estudantes, bem como as reais condições e necessidades do meio, inclusive esclarecendo a opinião pública das vantagens asseguradas pela educação;*
- d) Atuar significativamente na cidade de Ourinhos, podendo, ainda, exercer atividades em todo território nacional, através da radiodifusão, televisão, jornalismo e outros meios de divulgação, com as finalidades educativas e culturais, sem distinção de cor, sexo, nacionalidade, profissão ou credo político e religioso." (fl. 76)*

Não obstante todas essas circunstâncias, a Fundação Educacional Miguel Mofarrej veio a ser autuada em virtude de apuração de suposta falta de recolhimentos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de competência de abril de 1992 a janeiro de 1999.

A tese acolhida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto - SP, através do Acórdão DRJ/RPO nº 1.565, de 20 de junho de 2002 (fls. 673/681), não reconheceu a imunidade tributária ao pagamento de COFINS da entidade Recorrente, entendendo, ainda, que a sua base de cálculo é o faturamento da empresa, e corresponde à receita bruta das vendas de serviços de qualquer natureza, deduzidas as exclusões previstas na legislação.

Ora, essa exegese restringe indevidamente o alcance normativo da norma prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, *verbis*:

"(...)

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

O dispositivo constitucional acima transcrito, apesar de referir-se de modo impróprio à isenção de contribuição para a seguridade social, na verdade contempla hipótese de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

Nas palavras do mestre Roque Antônio Carrazza:

"Aqui também a palavra "isentas" está empregada, no texto constitucional, no sentido de "imunes".

É que, no caso, está-se diante de uma hipótese constitucional de não-incidência tributária. Ora, isto tem um nome técnico: imunidade.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Assim, onde o leigo lê “isentas”, deve o jurista interpretar “imunes”. Melhor explicitando, a Constituição, nesta passagem usa a expressão “são isentas”, quando, em boa técnica, deveria usar a expressão “são imunes.”

Temos, portanto, que são imunes à tributação por meio de contribuição para a Seguridade Social as “entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Com isto, longe de estarmos reescrevendo a Carta Magna, estamos revelando a intentio constitutionis, que é a de favorecer o quanto possível, as entidades beneficentes de assistência social”⁶

Neste sentido também já se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

“- A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965 “”.

(1ª Turma, ROMS n. 22.192-9, j. 28.11.95, DJU 19.12.96, p. 51.802.).

A distinção realizada é deveras importante, porquanto as limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser reguladas apenas por meio de lei complementar, ex vi do art. 146, inc. II, da Lei Maior, que assim dispõe de forma expressa:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”

Pode-se concluir, portanto, que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, que dá fundamento à decisão primeira, por ser lei ordinária, não tem poder normativo para operar restrições no tocante à imunidade concedida pela Carta da República, exercitando papel meramente procedimental, quanto ao reconhecimento de um direito preexistente.

Neste sentido é a lição de Roque Antônio Carrazza:

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 686/687.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

*"Percebemos, já ao primeiro súbito de vista, que estes artigos apresentam-se eivados de inconstitucionalidades, porquanto tratam como isenção o que, em boa verdade científica, imunidade é. Induvidoso que nenhuma lei pode submeter a imunidade a uma capitis deminutio, transformando-a em mera isenção. De fato, a errônea qualificação legislativa não tem o condão de transmudar um instituto de assento constitucional (imunidade) noutro de fonte meramente legal (isenção)."*⁷

Diante do que, entendo não ser possível através de lei ordinária restringir o alcance da imunidade do art. 195, § 7º, da Carta Constitucional, estabelecendo exigências impróprias às entidades beneficentes de assistência social, como faz o art. 55 da Lei nº 8.212/91.

É que, enquanto a norma de isenção deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111), em se tratando de imunidade, a interpretação deve ser ampla, tal qual já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

"Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado." (RE 102.141-1-RJ, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ.29.11.85)

Destarte, o art. 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988, assinala os requisitos, de subordinação obrigatória, para fazer jus ao benefício da imunidade:

"Art. 14. 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 título; (NR) (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, DOU 11.01.2001).

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 a sua exatidão."

Assim, a instituição beneficente de assistência social, para gozar do direito oferecido pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tem de observar os pressupostos elencados no art. 14 da Norma Complementar Tributária. Nada mais. Ou, sob ótica distinta, tem direito à imunidade tributária, no momento em que perfaz o caminho das exigências previstas no Código Tributário Nacional.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 695.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Neste sentido este Conselho de Contribuintes já se manifestou:

"COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE - CF/1988. Art. 195, § 7º - A imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIn nº 2.028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do art. 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Inexistência de prova nos autos de que as condições do art. 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também não restou provado que a entidade educacional não atenda de modo significativo e gratuitamente estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado." (2º CC - Ac. 201-73.951 - 1ª C - Rel. Jorge Freire - DOU 02.03.2001 - p. 8)

"COFINS - ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS - IMUNIDADE - São imunes as entidades dedicadas ao ensino superior, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN. Recurso provido." (2º CC, Rec. 111.211, Ac. 201-73.928, 1ª C., Rel. Valdemar Ludvig, Julg. 07.07.00)"

No mesmo sentido:

"COFINS - ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS - IMUNIDADE - São imunes as entidades dedicadas ao ensino superior, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN. Recurso Provido." (2º CC, Rec. 109.834, Ac. 201-73.927, 1ª C., Rel. Valdemar Ludvig, Julg. 07.07.00)

Diante da construção interpretativa acima exposta, com o devido acatamento e respeito àqueles que pensam de forma diversa, não há que discutir, no caso presente, sobre o preenchimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, vez que tal lei, de estatura ordinária, versando sobre isenção de contribuições à seguridade social de que tratam os seus artigos 22 e 23, é inaplicável à hipótese vertente e não pode impor restrições à imunidade a que faz jus a Recorrente, uma vez que plenamente atendidos todos os incisos do art. 14 do CTN.

Cumpre ressaltar que a Fundação Educacional Miguel Monfarrej foi declarada de utilidade pública federal, estadual e municipal, como dito alhures. Constatado, ainda, que há nos autos prova documental de que a Recorrente, além do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, expedido em 28 de agosto de 1.995 e válido por três anos, exibido às fls. 102 e 113, demonstrando o caráter assistencial da instituição, ostenta também registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, como se vê à fl. 103.

Outrossim, irrelevante a discussão sobre o fato de a Recorrente supostamente ter solicitado, junto ao INSS, o cancelamento do seu certificado/registo como entidade de fim filantrópico e o cancelamento da imunidade da COFINS, o que, reconheça-se, não pode ser inferido, com isenção de ânimo, a partir dos documentos de fls. 114/115. Nada justifica a atitude



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

de apequenar a imunidade, adstringindo-a ao período de 1º/11/1995 a 30/11/1996, se, *in casu*, existem elementos irrefutáveis nos autos demonstrando que a Recorrente cumpre cabalmente o disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional, que é o quanto basta para que a imunidade tributária deva ser reconhecida na integralidade.

Assim, equivocado o entendimento da inclita Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto - SP, de que a Fundação Educacional Miguel Monfarrej não faz jus à “isenção” da COFINS por não ter preenchido os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8212/91, eis que para gozar da imunidade conferida pela Constituição basta o preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Destarte, o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Constituição Federal e pelo artigo 14 do CTN identificam-se da seguinte forma:

- 1) natureza “não lucrativa” da atividade educacional e a aplicação de seus resultados na manutenção dos objetivos institucionais – arts. 1º e 2º do Estatuto Social da Recorrente (fl. 76);
- 2) o destino do patrimônio líquido da sociedade, em caso de dissolução ou término de suas atividades – art. 34, parágrafo único, do Estatuto Social⁸ (fl. 84);
- 3) a impossibilidade de qualquer distribuição a título de lucro ou participação no seu resultado – arts. 12 e 30 do Estatuto Social (fls. 78 e 83); e
- 4) manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (fls. 17/19).

Temos, pois, que a entidade beneficente de assistência social, para os fins do predito art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é aquela que, sem “espírito de ganho”, auxilia o Estado no atingimento de pelo menos um dos objetivos apontados no art. 203, do mesmo diploma magno. Há, pois, uma noção constitucional de *entidade beneficente de assistência social*: é a que, sem a *animus lucrandi*, atende a uma ou mais necessidades do ser humano “saúde, educação, reabilitação física, etc.), arroladas especialmente – mas não de modo taxativo no art. 203 da CF.⁹

Destarte, faz jus a recorrente à imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, uma vez que, repise-se, há pleno atendimento aos requisitos preconizados pelo art. 14 do CTN.

⁸ “Parágrafo único - extinta a Fundação, seus bens serão incorporados a outra Fundação, Associação ou entidade congênere, que se proponham a fins iguais ou semelhantes, registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, e sediadas o mais próximo possível da região em que a mesma se situe, mediante a aprovação do Ministério Público, após quitação de seus débitos, inclusive eventuais auxílios recebidos dos cofres públicos sob a forma de subvenções e outras.”

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 692.

17



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

Para além do acima exposto, não obstante não tenha sido alegado pela Recorrente, verifica-se que a Fundação em questão também faz jus à imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Carta Magna, *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;"

Também para o gozo da imunidade acima, basta que sejam cumpridos os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN, conforme doutrina majoritária¹⁰.

A jurisprudência pátria também adota este entendimento:

"MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO LÍQUIDO E CERTO – DIREITO TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE – REGULAMENTAÇÃO POR LEI ORDINÁRIA – IMPOSSIBILIDADE LEI Nº 9.532/97. Direito líquido e certo amparável na via mandamental é aquele que independe de dilação probatória, independente da complexidade da tese jurídica a ser esgrimida. Daí, a inconstitucionalidade é plenamente argüível na via eleita. A imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, prevista no art. 150, VI, c, da CF, não pode ser regulada por lei ordinária, sob pena de se ferir a ordem de hierarquia das leis, e alcança os rendimentos e ganhos de capital auferidos com aplicações financeiras. Liminar na Adin nº 1802-3 e precedentes desta Corte. (TRF 4ª R – AMS 1998.04.01. 072398-8-RS-1ª T – Rel. Juiz Guilherme Beltrami – DJU 22.11.2000 – p. 108)."

A imunidade em tela não engloba apenas impostos, mas também as contribuições sociais que possuem natureza de impostos, como é o caso da COFINS.

Roque Antônio Carrazza, ao dispor sobre a imunidade das contribuições para a Seguridade Social corrobora com este entendimento, prescrevendo que:

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 632/633.

BALEEIRO, Aliomar. Curso de direito tributário. 7. ed. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, p. 316/317.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

*"Além disso, fossem os serviços gratuitos, não haveria nenhuma necessidade de a Constituição declara-los imunes. Com efeito, sendo gratuitos, isto é, sem contraprestação econômica, não gerariam nenhuma riqueza nova, não podendo, evidentemente, ensejar tributação por meio de impostos (ou contribuições que, como no caso ora em estudo, revistam características de imposto), se por mais não fosse, em razão do princípio da capacidade contributiva."*¹¹

Ora, é sabido que o nome que se dá a um tributo não tem a menor importância se a estrutura jurídica deste se configura de outro modo. A essência jurídica determina a natureza da exação tributária. Dessa forma, independentemente do nome que o legislador der a um imposto – contribuição social, taxa, tarifa, etc. - esta exação será imposto e como tal submetido ao regime de imposto, se reconhecido em sua hipótese tributária um fato não vinculado a uma atuação estatal. Só será outra espécie tributária se o Estado exercer alguma atividade que justifique a cobrança da exação.

Neste sentido, dispõe o art. 4º, I, do CTN, *verbis*:

"Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;"

Fundamentando a tese acima, GERALDO ATALIBA lembra que, "salvo a de melhoria, no Brasil, todas as contribuições têm tido hipótese de incidência de imposto, na configuração que o imaginoso - mas sem técnica - legislador lhes tem dado. A circunstância de querer a lei federal financiar certas finalidades, mediante contribuição, não significa que possa descaracterizar ou violar as principais regras constitucionais que aos impostos são aplicáveis." ¹²

Desta forma, também faz jus à Recorrente a imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal, incluindo-se a COFINS.

Quanto à base de cálculo, entendeu a decisão recorrida que os serviços educacionais prestados pela Recorrente e cobrados de seus beneficiários constituem faturamento para efeito de incidência da COFINS, nos termos do art. 2º da LC 70/91. Não obstante, face o entendimento acolhido de que a Recorrente faz jus à imunidade prevista nos artigos 150, VI, b, e 195, § 7º, ambos da CF/88, este questionamento resta prejudicado.

Todavia, esclareço que não se pode entender como faturamento os valores referentes ao pagamento das anuidades escolares efetuados à Recorrente para manutenção de suas finalidades estatutárias sem fins lucrativos.

No escólio de Ruy Barbosa Nogueira:

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed, São Paulo, Malheiros, 2001, p.689.

¹² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 5. ed. 1997, p. 182.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

"Na verdade e em razão da própria natureza das coisas, essas situações realizadas por tais entidades não têm qualquer conteúdo ou resultado econômico para serem tributadas, ou como se diz na técnica da tributação, não existe física nem legalmente qualquer base de cálculo que é a expressão econômica ou de grandeza do próprio cerne do fato gerador de imposto (vide art. 97, item IV do Código Tributário Nacional).

É mesmo um princípio universal de justiça social em matéria de tributação a consideração econômica (Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise), pela qual somente podem e devem ser escolhidas pelo legislador como assento ou base de cálculo do imposto, as relações fáticas de expressão ou conteúdo econômico e potencialmente contributiva."¹³

Em face do exposto, e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar aduzida, declarando a decadência do crédito tributário relativo à COFINS quanto ao período anterior a dezembro/95 e, no mérito, declarar que a Fundação Educacional Miguel Monfarrej faz jus às imunidades tributárias previstas nos arts. 150, VI, c e 195, § 7º, ambos da Constituição Federal de 1988, julgando, conseqüentemente, insubsistente o auto de infração.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

RAIMAR DA SILVA AGUIAR

¹³ Cf. A Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada, Co-autoria, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1984, p. 74 in Balleiro P. 319.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

**VOTO DA CONSELHEIRA NAYRA BASTOS MANATTA
RELATORA-DESIGNADA QUANTO AO MÉRITO**

Trata-se de Auto de Infração de Cofins visando a cobrança da contribuição devida nos períodos compreendidos entre abril/1992 e janeiro/1999, inclusive, em virtude de descaracterização da isenção prevista no § 7º do art. 195 da CF/88, regulamentado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

Respalhada no art. 6º, inciso III, da Lei Complementar nº 70/91, que isenta do recolhimento da COFINS as entidades beneficentes de assistência social, que atendam as exigências estabelecidas em lei, a contribuinte não procedeu o recolhimento da contribuição alegando ser detentora do Registro de Entidade de Assistência Social emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, conforme prevê a Lei Orgânica da Assistência Social – Lei nº 8.742/93 – que rege a matéria.

O art. 195, § 7º, da CF/88, base do art. 6º, inciso III, da Lei Complementar nº 70/91, ao isentar das contribuições para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social determina, também, que estas atendam às exigências estabelecidas em lei.

A lei a que se refere o § 7º do art. 195 da CF/88 é a Lei nº 8.212/91, republicada em 14/08/98, denominada Lei Orgânica da Seguridade Social, que, no seu art. 55 determina as condições para que a entidade beneficente de assistência social usufrua da isenção relativa às contribuições destinadas à Seguridade Social.

Assim sendo, é de se considerar como imprescindível para fruição do benefício de isenção de que trata o art. 195, § 7º, da CF/88 que a entidade atenda todos os requisitos dispostos no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Segundo relatório de fls. 16/19, elaborado pela fiscalização, a contribuinte deixou de cumprir os requisitos previstos na lei para fruição da isenção. Consta daquele documento que a fundação presta serviços educacionais, remunerados em quase sua totalidade, fugindo assim dos objetivos da isenção concedida pelo legislador que é a prestação de assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

Ressalte-se, ainda, que o INSS informou, às fls. 112/114, que a recorrente, por livre iniciativa, solicitou, em 19/12/1996, o cancelamento da isenção em decorrência de inviabilidade financeira de comprometer-se com 20% do faturamento anual com a concessão de bolsas de estudos a pessoas carentes.

A Lei nº 8.212/91, no seu art. 55, § 1º, determina que a isenção disposta no caput do artigo será requerida ao INSS. No caso concreto, o INSS informa que a isenção foi cancelada a pedido da requerente, que deixou de gozar das isenções das contribuições patronais a partir de dezembro/96.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

"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:

(omissis)

(omissis);

(omissis);

(omissis);

(omissis).

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

Ademais, segundo Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2000 "O Decreto nº 2.536, de 06/04/98, que disciplinou a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos, enumera em seu art. 3º os requisitos que a entidade beneficente de assistência social deve observar cumulativamente. Uma das condições é aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% da receita total da entidade, cujo montante nunca poderá ser inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas." (grifo nosso).

Desta sorte, não há dúvidas de que a recorrente, ao deixar de cumprir o requisito estabelecido na lei de destinar um mínimo de 20% da receita total da entidade (montante nunca inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas) a bolsas de estudos em caráter gratuito, perdeu o direito à isenção concedida pelo art. 55 da retrocitada lei.

Também não cabe guarida o argumento de que a recorrente encontrar-se-ia ao abrigo de regra imunitória: art. 9º e 14 do CTN, e não apenas da isenção conferida pelo art. 6º da LC n.º 70/91.

Algumas considerações prefaciais fazem-se oportunas.

Historicamente, as contribuições para fiscais surgiram em virtude da descentralização administrativa que, ao criar órgãos públicos autônomos vinculados a finalidades específicas de atuação, também conferiu a esses a capacidade de arrecadar suas fontes de custeio, paralelamente ao Fisco, daí o termo para fiscalidade.

Autores como o Prof. WALTER PALDES VALÉRIO, in Programa de Direito Tributário (parte geral), 9ª ed., Ed. Sulina, Porto Alegre, p. 182, referiam-se ao termo assim:

"Por para fiscalidade entende-se a parte das finanças públicas que, em regime de intervenção, se ocupa da criação de receitas de fins específicos e do respectivo emprego, geralmente fora do orçamento estatal, arrecadadas por efeito de ato de autoridade, à conta de organismos de economia dirigida, de organização profissional, de seguro social ou de outros fins sociais,



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

arrecadação essa feita através desses mesmos organismos ou por intermédio das administrações fiscais do Estado."

Em nossos dias, eminentemente após a edição da Constituição, tal conceito evoluiu, e pode-se entender as contribuições parafiscais em outro contexto, como o explicitado pelo Dr. JOSÉ DANIEL DINIZ, no artigo "A Natureza Jurídica das Contribuições Parafiscais", publicado na revista Tributação em Revista de abr/mai/jun, 1996, p.54:

"O constituinte, tendo percebido a vaga de desestatização que se estava verificando em toda parte, quis permitir que o Estado interviesse nas áreas econômica e social, instituindo prestações pecuniárias compulsórias, sem necessariamente se comprometer a atuar no campo da produção de bens ou serviços. Assim, a criação de exações parafiscais passou a ser apenas um instrumento, como outros, de que pode lançar mão o Estado para atuar em campos que não são especificamente seus, já que não cuidam de satisfação de necessidades coletivas."

Reportando à letra fria da lei, o dispositivo 149 da Constituição da República, norma matriz das nominadas "contribuições parafiscais", tem a seguinte dicção:

"Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

Releva observar que o supracitado dispositivo, implicitamente, considera tais contribuições como não tributárias, pois que ao mandar que se observe certos tratamentos, específicos de tributos, está a dizer que sem tal mandamento essas contribuições não teriam os aludidos condicionantes.

Nessa esteira, vale reproduzir a lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO, *apud* JOSÉ DANIEL DINIZ, *op. cit.*:

"Ora, só se estende uma norma a alguém que não esteja de antemão colhido por ela."

Entretanto, para o caso vertente resta despicienda tal querela (contribuição X tributo), uma vez que a imunidade é conferida para impostos. E as contribuições parafiscais, eminentemente a Cofins, já foram consagradas como tendo natureza jurídica própria, diversa da



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

dos impostos, por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91.

Dizia, à ocasião, a inicial que foi acolhida por aquela Máxima Corte:

"É evidente, que não se trata de imposto inominado. Fazer valer esta conceituação conferida pelo STF ao FINSOCIAL, sob a ótica da Constituição de 1969, ou seja, antes do advento da Constituição Federal de 1988 é por demais absurdo.

.....
A transmutação da natureza da contribuição sobre o faturamento para o novo ordenamento constitucional - de imposto para contribuição social - tornou-se clara nos termos do voto do Ministro MOREIRA ALVES, na ocasião em que relatou o RE nº 146.133-9/SP. Confirma-se:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas."

Os art. 9º e 14 do Código Tributário Nacional, invocados pela contribuinte, referem-se à imunidade das instituições de educação ou de assistência social relativa a impostos. Entretanto, como explicitado anteriormente, a Cofins é contribuição parafiscal, possuindo, por conseguinte, natureza jurídica diversa daqueloutro.

Dessarte, a regra jurídica imunitória invocada não é bastante para arrimar a defesa da autuada.

O PN CST nº 05/92, nos seus itens 5 a 9, explicita a questão da incidência da Cofins sobre as receitas das associações, dos sindicatos, das federações e confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas, concluindo que apenas sobre as contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinadas ao custeio do sistema confederativo ou de suas atividades essenciais, não incide a Cofins. Sobre receitas decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição:

"5. Neste ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinadas ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.



Processo nº : 13831.000304/2001-25
Recurso nº : 122.189
Acórdão nº : 202-14.786

6. *Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma.*

7. *Note-se que a hipótese aqui definida é a da não-incidência da contribuição sobre as receitas relacionadas no item 5 retro e não de isenção das entidades retrocitadas. Essa distinção é importante, pois embora tenham (isenção e não-incidência) a mesma consequência quanto ao não recolhimento da contribuição, suas estruturas jurídicas são distintas.*

8. *Na isenção, ocorre o fato gerador do tributo mas a lei exclui o crédito tributário; na não incidência não ocorre o fato gerador da obrigação tributária, seja por omissão da lei ou seja pelo fato de a espécie ser estranha à hipótese de incidência.*

9. *No caso, frise-se as entidades retrocitadas não foram isentadas da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social e, portanto, se auferirem receitas compreendidas na hipótese de incidência, deverão pagar a contribuição de dois por cento sobre estas receitas. Não é o caso, entretanto, das contribuições destinadas ao custeio de suas atividades essenciais ou do sistema confederativo fixado em lei, assembléia ou estatuto.*

Demais disso, a interessada confessa ser impossível a concessão de bolsas de estudo no total de 20% da sua receita – condição esta exigida pela lei para fruição da isenção. Restou, portanto, caracterizado que a fundação, em realidade, vende serviços educacionais e não pratica atos beneficentes, plasmandando-se, assim, hipótese de incidência da lei instituidora da contribuição.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003


NAYRA BASTOS MANATTA