



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15504.011242/2010-13
Recurso n° 15.504.011242201013 Voluntário
Acórdão n° **3401-002.021 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de outubro de 2012
Matéria COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO - IMUNIDADE - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
Recorrente SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE MINAS GERAIS - SEBRAE/MG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007

IMUNIDADE. ART. 150, VI, “c”, IMPOSTOS. ART. 195, § 7º, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A imunidade prevista na alínea “c”, do artigo 150 da Constituição Federal hospeda a proteção contra a incidência dos impostos e não das contribuições sociais. A imunidade em relação às contribuições sociais, dentre as quais se insere a Cofins, está prevista no artigo § 7º, do art. 195, da Constituição Federal.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO CRIADO OU AUTORIZADO POR LEI. *SEBRAE*.

O objeto social do *Sebrae* indica a sua natureza de um “serviço social autônomo criado ou autorizado por lei”, não podendo ser considerado como dentre as instituições de educação e de assistência social e/ou como uma entidade beneficente de assistência social.

ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS.

Somente estão isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias da entidade, por estas entendidas as “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”, tal qual definição fixada no § 2º do inciso II, do art. 47 da IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002. Leitura do disposto no artigo 14, X, c/c com o artigo 13, VI, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Ângela Sartori e Fernando Marques Cleto Duarte. Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Júlio César Alves Ramos votaram pelas conclusões.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 30/06/2010 para a constituição de ofício de crédito tributário [principal, mais juros de mora e multa de 75%] relacionado à Cofins dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2006 e dezembro de 2007.

Para a autoridade fiscal, a autuada, integrante do *Sistema Sebrae*, constituir-se-ia numa associação de direito privado, sem fins lucrativos, sob a forma de *serviço social autônomo*, que teria como objetivo, ou finalidade básica, a promoção e o auxílio ao desenvolvimento, à competitividade e ao aperfeiçoamento técnico das micro e pequenas empresas, tendo como fontes de recursos as “Subvenções e Auxílios Financeiros”, as “Receitas de Prestação de Serviços a Terceiros”, as “Aplicações Financeiras e Patrimoniais”, as “Doações” e as “Outras Rendas”.

De outra parte, considerou o Fisco que a imunidade prevista na alínea “c”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal atingiria somente os **impostos** e não as contribuições sociais, e que a autuada não se enquadraria dentre as entidades contempladas com a isenção do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91¹, bem como dentre as contempladas com a **imunidade** do § 7º, do art. 195 da Constituição Federal², porquanto, devidamente intimada, não apresentou o Certificado expedido pelo CNAS, um dos requisitos fixados pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, para que pudesse ser considerada como uma “entidade beneficente de assistência social”.

Socorrendo-se da combinação do disposto no inciso VI do artigo 13, com o inciso IX do artigo 14, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, segundo os quais, palavras minhas, são isentas da Cofins as atividades próprias dos “*Serviços Sociais Autônomos, criados ou autorizados por lei*”, concluiu que as suas receitas oriundas das atividades econômicas não típicas, ou não próprias, por estas tidas as de caráter contraprestacional, não estariam abrangidas por isenção e/ou imunidade.

Ainda nesse diapasão e valendo-se do disposto no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, estabeleceu o que deva ser considerado como “atividades próprias”, isto é:

“Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa³:

¹ "Art. 6º São isentas da Contribuição:

I - As Sociedades Cooperativas que observarem ao disposto na Legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

II - As Sociedades Civas de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

III - as Entidades Beneficentes de Assistência Social que atendam às exigências estabelecidas em Lei."

² Art. 195. (...)

§ 7º São isentas de Contribuição Para a Seguridade Social as Entidades Beneficentes de Assistência Social que atendam às exigências estabelecidas em Lei.

³ I – templos de qualquer culto; II – partidos políticos; III – instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997; V – sindicatos, federações e confederações; VI – serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; VII – conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; VIII – fundações de

I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.” (grifei)

Assim, concluiu a fiscalização que, por possuírem natureza econômico-financeira, empresarial ou comercial em face de corresponderem à contraprestação dos serviços prestados pela Entidade, deveriam compor a base de cálculo da Cofins os valores constantes das rubricas “Vendas de Mercadorias”, “Mensalidade E.T.F.G.”, “Treinamentos”, “*Empretec*s” (sic), “Venda de Manuais”, “Aluguéis”, “Variações Monetárias Ativas” e “Receitas Financeiras”, valendo-se, além dos preceitos legais acima mencionados, também de dispositivos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 e do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Na impugnação, em apertada síntese, a autuada esclareceu tratar-se de uma entidade associativa de direito privado, sem fins lucrativos, instituída sob a forma de serviço social autônomo, desenvolvendo atividades no campo da educação e da assistência social, mais especificamente, “fomentando o desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento técnico das microempresas e das empresas de pequeno porte industriais, comerciais, agrícolas e de serviços, notadamente nos campos da economia, administração, finanças e legislação; da facilitação do acesso ao crédito; da capitalização e fortalecimento do mercado secundário de títulos de capitalização daquelas empresas; da ciência, tecnologia e meio ambiente; da capacitação gerencial e da assistência social, em consonância com as políticas nacionais, regionais e estaduais de desenvolvimento, mediante a execução de ações condizentes⁴”.

Por conta disso, argumentou que estaria contemplada pela imunidade a impostos, nos termos do disposto na alínea “c”, do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, bem como às contribuições sociais, nos termos do disposto no § 7º do art. 195, da Constituição Federal, condicionada apenas à observância de alguns requisitos fixados em lei, os quais seriam aqueles listados pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, a partir da combinação da leitura da alínea “c”, do inciso IV, do art. 9º do mesmo *Codex*, todos eles, ressalta, por ela observados.

Seriam eles, portanto, os tais requisitos, todos observados por ela: não distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

direito privado; IX – condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e X – Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

⁴ Consoante art. 5º de seu Estatuto Social. 2.200-2 de 24/08/2001

Nessa linha, colacionou excertos de decisões judiciais proferidas pelo Tribunal de Justiça de MG, pelo STJ e pelo STF.

Aduziu ela que mesmo as suas receitas decorrentes de aplicações financeiras, as quais, num primeiro momento, poderiam ser encaradas como de natureza puramente especulativa, têm, juntamente com as demais, por finalidade a preservação de seu patrimônio e o reinvestimento em suas próprias atividades.

Mencionou ainda a existência de duas ações judiciais transitadas em julgado intentadas em face da Municipalidade de Belo Horizonte, nas quais teria obtido o reconhecimento de sua condição de entidade imune a impostos, o que deveria ser estendido também à Cofins.

Voltando-se para os valores constituídos de ofício, ressaltou que, nos termos do disposto no inciso IV do artigo 10 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, na condição de uma pessoa jurídica imune a impostos, estaria sujeita à apuração da Cofins pelas regras da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 [regime da cumulatividade], e, que, portanto, deveriam ser retirados da base de cálculo todos os valores que não aqueles decorrentes de seu faturamento, notadamente as receitas financeiras, na linha do que restara decidido pelo STF quanto à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Ainda invocando o disposto no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, reclamou pela não incidência da Cofins também sobre as suas receitas oriundas da contraprestação de seus serviços, porquanto seriam integralmente reinvestidas na consecução de seu objetivo social.

Ao final, *ad argumentandum*, apontou a Impugnante a existência de erros na apuração da base de cálculo.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte reparou os erros apontados pela Impugnante e, além disso, retirou da base de cálculo, os valores constantes das rubricas Receitas Financeiras e Variações Monetárias Ativas, mantendo, todavia, o restante do lançamento, na parte relacionada às receitas decorrentes das “atividades próprias” da entidade, inclusive a receita de aluguéis. Eis como restou ementada a decisão de primeira instância:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

Receitas próprias. Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte”

No Recurso Voluntário, inicialmente, e inovando em relação aos argumentos da peça impugnatória, a Recorrente noticiou a existência de uma decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal, Seção Judiciária de Minas Gerais, com seu trânsito em julgado em outubro de 2011, envolvendo o *Sebrae* do Estado do Maranhão, que teria deliberado pelo

preenchimento dos requisitos previstos pelo § 7º do art. 195, da Constituição Federal, em face de contribuições previdenciárias, requisitos esses reconhecidos na sentença como sendo os do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Levando em conta a Recorrente, pois, que referido entendimento dirigido ao Sebrae do Maranhão se estenderia também ao *Sebrae* de Minas Gerais, porquanto ambos possuidores das mesmas características, discorreu sobre cada um dos quesitos listados pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, procurando demonstrar que todos eles teriam sido observados, quando aplicáveis, inclusive mediante a perícia que fora realizada no bojo das ações judiciais intentadas em face do município de Belo Horizonte, acima noticiadas.

No mais, praticamente repetiu os argumentos de sua peça impugnatória.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho

Cientificada da decisão da DRJ em 29/09/2011, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 31/10/2011, uma segunda-feira, portanto, de forma tempestiva. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Inicialmente, de se lembrar que as decisões judiciais resgatadas pela Recorrente não podem ter seus efeitos estendidos para a presente lide, porquanto, ainda que duas delas tenham sido obtidas pela própria Recorrente, em ações próprias, visaram o reconhecimento da imunidade em face do IPTU exigido pela municipalidade de Belo Horizonte.

A outra ação judicial fora interposta pelo *Sebrae* do Estado do Maranhão, o que, por si só, repele o seu aproveitamento, ao menos com a força de uma ordem judicial que deva ser estendida para o seu congêneres de outro estado. Servem seus fundamentos, sim, e quando muito, apenas como argumentos a serem rebatidos; nada além disso, haja vista que foi no *Sebrae* do Maranhão que se verificou o cumprimento dos requisitos legais entendidos pelo juiz como obrigados a serem atendidos, dentre outras especificidades.

Também deve ser ressaltado que a decisão da DRJ retirou da exação os valores da Cofins calculados pelo Fisco sobre as receitas financeiras e as variações monetárias ativas, remanescendo a discussão, portanto, sobre a incidência ou não da Cofins sobre as receitas das atividades tidas pelo Fisco como “não próprias” da entidade, mais especificamente, sobre as rubricas “Vendas de Mercadorias”, “Mensalidade E.T.F.G.”, “Treinamentos”, “*Empretec*”, “Venda de Manuais” e “Aluguéis”.

Como vimos acima, o auto de infração foi lavrado sob os pressupostos, primeiro, de que a imunidade de que trata a alínea “c”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, abrange tão somente os impostos e não a Cofins, que é uma contribuição social; segundo, que a autuada não estaria contemplada pela imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal - neste caso, por não poder ser considerada como uma “entidade beneficente de assistência social”, em face, especialmente, de não possuir o certificado emitido pelo CNAS -, mas, sim, pela **isenção** relativa às “receitas de suas atividades próprias” a que alude o inciso X do art. 14, c/c o inciso VI do art. 13 [“serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei”], ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Por seu turno, a Recorrente, apegando-se ao contido no artigo 5º de seu estatuto social, considera-se, de fato, como uma instituição constituída sob a forma de serviço social autônomo que desenvolve atividades no campo da educação e da assistência social, o que a colocaria na condição de **imune**, tanto aos impostos [alínea “c”, inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal], quanto às contribuições sociais [§ 7º do art. 195, da Constituição Federal].

Ou seja, considera-se ela, ao mesmo tempo, uma “*instituição de educação e de assistência social a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997*” [“associações

civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”] e um “*serviço social autônomo*”, entidades essas especificadas nos itens III e VI do art. 13 da mencionada Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Além disso, sustenta que, qualquer que seja a legislação a ser invocada para a observância do cumprimento dos requisitos legais necessários para a fruição da imunidade, sejam eles os do artigo 14 do Código Tributário Nacional, ou os do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, afirma a Recorrente tê-los seguido à risca, quando exigidos.

Reproduzo, pois, os citados dispositivos legais, na parte em que pertinente para o presente julgamento, lembrando que o inciso III, do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, que considerava isenta da Cofins as entidades beneficentes de assistência social que atendessem as exigências estabelecidas em lei, foi expressamente revogado pela alínea “a” do inciso II do art. 93 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001:

→ Tratando da imunidade:

- Constituição Federal

“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;

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

[...]” (grifei)

.....

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

[...]

§ 7º - São isentas⁵ de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” (grifei)

- Código Tributário Nacional

⁵ Já resta consagrado pela doutrina e pela jurisprudência que o dispositivo trata de imunidade e não de isenção, conforme constou.

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; *(Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (grifei)*

[...]

SEÇÃO II

Disposições Especiais

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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; *(Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

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 sua exatidão.

[...]”

.....

- Lei nº 9.532, de 10/12/1997

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se **imune** a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que

venham a modificar sua situação patrimonial;e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)” (grifei)

→ Tratando da isenção:

- Lei nº 8.212, de 1991

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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

II- seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)” (grifei)

.....

- Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001

Art.14.Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

[...]

Art.13.A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

[...]

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

[...]

.....

Feitas essas considerações, que procuram delimitar os contornos da lide, bem como a legislação a ser consultada, passo ao voto propriamente dito, que versará tão somente sobre o reconhecimento ou não da imunidade reclamada pela Recorrente, já que a Recorrente não mais contesta os cálculos efetuados pela fiscalização.

Inicialmente, é preciso que se defina qual o tipo de instituição/entidade deve ser considerado o *Sebrae/MG*, ou seja, como uma “instituição de educação”, como uma “instituição de assistência social”, como uma “instituição de educação e de assistência social” [neste caso, conforme previsto pela alínea “c”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, bem como no inciso III do artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/200, ou, ainda, como uma “entidade beneficente de assistência social” [neste caso, conforme previsto no § 7º, do art. 195 da Constituição Federal].

Ou seria o *Sebrae* um daqueles “serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei”, a que se refere o inciso VI do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001?

Em seguida, também deve ser enfrentada e superada a questão que envolve a amplitude da **imunidade** prevista na alínea “c”, do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, isto é, se contempla somente impostos, ou também as contribuições sociais, dentre elas a Cofins.

Pois bem.

Filio-me ao entendimento da fiscalização, que considerou não ser o caso de se aplicar aqui a **imunidade** estabelecida na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, porquanto ali, entendo eu da mesma forma, estaria hospedada a proteção contra a incidência de impostos e não de contribuições sociais, donde se insere a Cofins, objeto do presente lançamento, e que, consoante se verá a seguir, foi tratada em outro dispositivo do Texto Fundamental.

Tampouco é de se aplicar à autuada a regra da **imunidade** estabelecida para as contribuições sociais e que consta do § 7º do art. 195 da Constituição Federal [aqui, portanto, é que se encontra o fundamento para a imunidade das contribuições, visto que referido artigo consta do Capítulo II, que trata da Seguridade Social e que é financiada, dentre outros, dos recursos originados das contribuições incidentes sobre o faturamento], porquanto, à luz das atividades que se propõe e que constam de seu estatuto social, não pode ser considerada como uma “entidade **beneficente** de assistência social”.

Esse meu entendimento leva em conta o confronto os objetivos da assistência social, que estão contidos no artigo 203 da Constituição Federal, com os objetivos programáticos do Sebrae/MG e que constam de seu estatuto social. Vejamos:

Artigo 203 da Constituição Federal	Estatuto Social do Sebrae/MG
<p>Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:</p> <p>I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;</p> <p>II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;</p> <p>III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;</p> <p>IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;</p> <p>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 própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.</p>	<p>Art. 5º - O SEBRAE/MG, no seu âmbito territorial de atuação, tem por objetivo fomentar o desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento técnico das microempresas e das empresas de pequeno porte industriais, comerciais, agrícolas e de serviços, notadamente nos campos da economia, administração, finanças e legislação; da facilitação do acesso ao crédito; da capitalização e fortalecimento do mercado secundário de títulos de capitalização daquelas empresas; da ciência, tecnologia e meio ambiente; da capacitação gerencial e da assistência social, em consonância com as políticas nacionais, regionais e estaduais de desenvolvimento, mediante a execução de ações condizentes.</p>

E é pela ausência dessa correspondência que o Sebrae/MG não pode ser considerado como de “caráter beneficente”.

Tanto para afastar a autuada da regra imunitória do artigo 150, VI, “c”, quanto da que consta do § 7º, do art. 195, ambos da Constituição Federal, valho-me dos ensinamentos contidos na obra de Regina Helena Costa, *Imunidades Tributárias*, Malheiros Editores, 2ª Edição, 2006, às páginas 220/225, da qual destaco:

“O art. 195, § 7º, contempla imunidade dedicada às entidades beneficentes de assistência social em relação à contribuição para a seguridade social. Prescreve que “são isentas para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

A expressão “são isentas”, empregada na norma imunitória não deve iludir o intérprete, porquanto a intributabilidade é fixada pelo próprio Texto fundamental. Norma excludente de tributação, no plano constitucional, colmo visto, qualifica-se como imunidade, sendo a referência a isenção, nesse contexto, atecnia própria da linguagem natural empregada.

Nos termos da Constituição, cabem às entidades beneficentes de assistência social, juntamente com os governos estaduais e municipais, a coordenação e execução de programas na área da assistência social (art. 204, I) – o que revela o estabelecimento de uma autêntica parceria entre o Estado e essas entidades para o alcance desse objetivo.

Cuida-se de imunidade subjetiva e ontológica, diante da ausência de capacidade contributiva desses entes, pois, como visto quando da análise da imunidade contida no artigo 150, VI, “c”, sua capacidade econômica exaure-se no desempenho de suas finalidades.

O preceito imunitório em foco insere-se num contexto onde vigoram os princípios da universalidade de cobertura e da solidariedade contributiva.

O princípio da universalidade da cobertura, hospedado no art. 194, parágrafo único, do Texto fundamental, impõe que ‘todas as espécies de infortúnios e limitações que retiram do Homem a sua capacidade laboral estejam cobertas pelos planos de benefícios da Previdência Social.

Já o princípio da solidariedade contributiva, abrigado no art. 195, pertinente ao financiamento da seguridade social, é decorrência lógica da adoção pelo Estado Brasileiro como seu objetivo fundamental, dentre outros, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, da CF). Significa que o Estado e a Sociedade são os responsáveis pela manutenção financeira da seguridade social. O princípio da generalidade da tributação tem, assim, como seu correspondente, no campo das contribuições, o princípio da solidariedade contributiva.

Numa primeira aproximação entre o preceito imunizante contido no art. 150, VI, ‘c’, e a exoneração tributária hospedada no art. 195, § 7º, restrito às contribuições para a seguridade social, impõe-se observar que no primeiro estão abrangidas as instituições de educação, não alcançadas pela segunda.

Em verdade, ainda que o conceito de assistência social, hodiernamente, seja abrangente da assistência e diversas áreas (médica, hospitalar, odontológica, psicológica, jurídica), a ‘assistência educacional’, a nosso ver, nele não se encontra albergada para efeito de imunidade tributária.

A uma porque a constituição distingue, perfeitamente, os conceitos de assistência social (art. 203) e de educação (art. 205), não cabendo, de modo algum, sustentar-se entroncamento entre ambos para o efeito mencionado, ale do fato de que

as instituições que se dedicarem a essas atividades, sem finalidade lucrativa, fazem jus à intributabilidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c'.

E a duas porque, quando desejou a Lei Maior imunizar as instituições de educação, o fez, deferindo-lhes a imunidade genérica estampada no artigo 150, VI, 'c'; todavia, não agiu do mesmo modo em relação à imunidade concernente às contribuições para a seguridade social, cuja eficácia restringiu às entidades beneficentes de assistência social. Justifica-se o tratamento díspar, em nossa opinião, pelo fato de a assistência social constituir ramo da seguridade social, o mesmo não ocorrendo com a educação.

Outro entender, cremos, conduzirá a uma interpretação distorcida do desígnio constitucional, que não se expressou no sentido de exonerar as instituições de educação, sem fins lucrativos, da exigência de contribuição para o financiamento da seguridade social.

Outrossim, pensamos que os conceitos de 'instituição de assistência social, sem fins lucrativos', empregado no art. 150, VI, 'c', e o de 'entidade beneficente de assistência social', estampado no dispositivo sob comento, ainda que eventualmente se sobreponham, não coincidem exatamente.

Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto lecionam que 'instituição de assistência social é aquela cujo objeto social, descrito no respectivo estatuto, envolve um ou mais dos fins públicos referidos na Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade

Os objetivos da assistência social são os contidos no art. 203, da Constituição já apontados: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e 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 própria manutenção ou tê-la provido por sua família, conforme dispuser a lei.

No entanto, para fruir a imunidade em tela, mais que entidade de assistência, tem ela de ser beneficente. E, quanto a essa qualificação, os mesmos autores, com proficiência, asseveram: 'É instituição de assistência social a que dedicar-se a um ou alguns desses misteres. E é beneficente aquela que dedicar parte dessas atividades ao atendimento gratuito de carentes e de desvalidos. Não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. É sabido que para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos. Qualquer que seja esse percentual, exceto se absolutamente ínfimo, insignificante, há o caráter beneficente. Aliás, pequeno que seja esse percentual, será sempre um auxílio ao Estado, em missões que lhe competem.

Consideramos absolutamente preciso o ensinamento exposto. Com efeito, impende distinguir os conceitos de instituição de assistência social e de instituição beneficente de assistência social ou instituição filantrópica. A primeira expressa gênero de que as duas últimas constituem espécies.

Tal distinção é relevante para fins de se determinar se a instituição de assistência social faz jus à imunidade constitucional e em que extensão: se somente em relação a impostos ou, também, no que toca às contribuições para a seguridade social.

Instituição ou entidade beneficente de assistência social é aquela que não somente não possui finalidade lucrativa, mas também se dedica, ainda que

parcialmente, ao atendimento dos necessitados. A gratuidade dos serviços prestados é, portanto, elemento caracterizador da beneficência.

Portanto, a entidade de assistência social titular do direito público subjetivo de não ser tributada mediante contribuição para a seguridade social deve cumprir não somente os requisitos constitucionais necessários para a fruição da imunidade concernente ao seu patrimônio, renda ou serviço -, mas também ser beneficente, consoante noção exposta.

Por derradeiro, *instituição ou entidade filantrópica* é aquela que se dedica à filantropia – do grego, *philanthropía*, pelo Latim *philanthropia* -, que significa amor à Humanidade, humanitarismo. Esse conceito pode ser considerado equivalente ao de entidades beneficentes de assistência social.

A exigência que a Lei Maior acrescenta para a outorga da exoneração tributária no que tange à contribuição para a seguridade social explica-se, a nosso ver, por se constituir exceção ao princípio da solidariedade no custeio da seguridade social, que tem na assistência social uma de suas faces.

Significa dizer que se exime a entidade de assistência social da exigência da contribuição para a seguridade social porque tal entidade realiza beneficência, voltando o desempenho de suas atividades exatamente aos sujeitos que são beneficiários da assistência social a ser prestada pelo Estado.

[...]” (grifei)

De se desconsiderar, pois, a autuada, como incluída dentre aquelas “entidades beneficentes de assistência social” a que se refere o § 7º, do art. 195, da Constituição Federal.

Tem-se, então, e isso ela própria não contesta, até porque consta expressamente da lei que a instituiu, ser a autuada o “serviço social autônomo, criado ou autorizado por lei”, tal como descrito no inciso VI do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, e, por conta disso, haveremos de considerar o presente lançamento em face das regras de **isenção** da Cofins, de que tratam os artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Como vimos alhures, essa figura resta claramente identificada no inciso VI do artigo 13 da referida medida provisória, de maneira que a sorte do presente lançamento fica na dependência do entendimento a ser extraído sobre o que deve ser entendido por “receitas das atividades próprias” a que faz menção expressa o *caput* do art. 14 do citado ato legal, combinado com o seu inciso X.

Também neste ponto estou de acordo com a fiscalização e com a DRJ, isto é, por atividades próprias devem ser entendidas aquelas receitas decorrentes de “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”, tal qual definição fixada no § 2º do inciso II, do art. 47 da IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002.

E como visto acima, as receitas sobre as quais foi calculado o lançamento, já considerados os efeitos do julgamento de primeira instância, foram as decorrentes de “Vendas de Mercadorias”, “Mensalidade E.T.F.G.”, “Treinamentos”, “*Empretec*”, “Venda de Manuais”, e “Aluguéis”, as quais, por tudo que foi dito, não podem ser enquadradas como

dentre as tais “atividades próprias” da entidade, não obstante possam ser revertidas em prol de sua manutenção.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Odassi Guerzoni Filho - Relator

CÓPIA