



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 20 / 06 / 2005  
*Cláudio*  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699

Recorrente : **SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO - SESC**  
Recorrida : **DRJ-II no Rio de Janeiro - RJ**

**COFINS. IMUNIDADE. ARTIGO 195, § 7º, da CF/1988.** Firmado está na jurisprudência do STF que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão. Assim, quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer o princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar. A Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira nos incisos do art. 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º, do art. 195, da CF/1988 (ADIn nº 2.028-5/DF).

**BASE DE CÁLCULO.** Estão incluídas no campo de incidência da contribuição as receitas auferidas pelas entidades classistas decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, conforme esclarecido pelo Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO - SESC.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, que apresentará declaração de voto, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Fez sustentação oral, pela recorrente o Dr. Francisco Martins Leite Cavalcante.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2004.

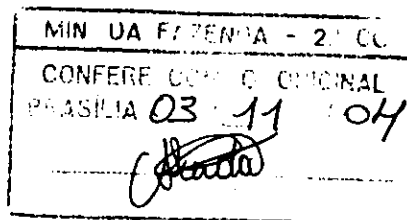
*Leonardo de Andrade Couto*  
Leonardo de Andrade Couto  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luciana Pato Peçanha Martins e Emanuel Carlos Dantas de Assis. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.  
Eaal/mdc

MIN. DA FAZENDA  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASILIA 03/08/04  
*Cláudio*  
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699

Recorrente : SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO - SESC.

## RELATÓRIO

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

*Versa o presente processo sobre o auto de infração de fls. 398/408, e 411, relativo ao não recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referente aos fatos geradores no período de maio/1996 a maio/2001, consubstanciando exigência de crédito tributário referente à contribuição no valor de R\$4.780.449,89, multa de ofício de 75%, no valor de R\$3.585.337,19, e juros de mora, calculados até 31/05/2002, no montante de R\$1.683.200,30, em um total de R\$10.048.987,38.*

*2. Segundo a descrição dos fatos, de fl. 399, a impugnante foi autuada pela seguintes razões:*

*I – a Lei Complementar nº 70/1991 erigiu à condição de contribuinte todas as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, portanto todas as entidades com personalidade de direito privado são atingidas pela contribuição;*

*II – considerando-se que a legislação tributária abrange também as normas complementares (art. 96 do Código Tributário Nacional), e dentre elas estão os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (art. 100 do CTN), verifica-se que o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 05, de 22/04/1992, dispõe que para o presente caso do Serviço Social do Comércio (SESC), são extravagantes à base de cálculo da contribuição as receitas auferidas por contribuição, anuidade, ou mensalidade fixada por lei, assembleia, ou estatuto da entidade e destinada ao custeio de suas atividades essenciais, conceito mantido e reiterado pela atual legislação da COFINS, quando declara a isenção para as receitas relativas às atividades próprias da entidade;*

*III – entretanto, quando esta entidade auferir receitas decorrentes da prestação de serviços (conforme previsto em seu regulamento no art. 29), e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição sobre essas receitas, posto que esta entidade não está isenta da mesma;*

*IV – do ponto de vista constitucional deve-se registrar que no capítulo que trata da Seguridade Social, criou-se uma imunidade para entidades beneficentes de assistência social, porém tal conceito não se aplica ao presente caso, uma vez que os serviços prestados pelo SESC não são gratuitos e têm como clientela a classe dos comerciantes;*

*V – ressalte-se que a Lei nº 9.718/1998 ampliou o conceito de receita bruta a partir de 01/02/1999, declarando irrelevantes o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação adotada para as receitas, havendo, portanto a inclusão das receitas financeiras.*

*3. Acrescenta, ainda, a autoridade fiscal, que a presente fiscalização foi realizada somente sobre a administração nacional do SESC, pois os órgãos regionais do SESC são autônomos quanto à gestão dos seus recursos, possuindo CNPJ próprios.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699

M. A FAZ
CONFERE COI
FAZENDA 03-11-04
<i>[Assinatura]</i>
VIS

2º CC-MF
Fl.

4. O enquadramento legal baseia-se nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/1991, arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/1999, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e reedições, e no Parecer Normativo da CST nº 05 de 22 de abril de 1992.

5. Inconformada, a interessada apresentou, em 12/08/2002, a petição de impugnação, de fls. 415/429, alegando, em síntese, o seguinte:

5.1 a impugnante tem como objeto planejar e executar medidas que contribuam para o bem estar e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e seus familiares, bem como o aprimoramento social da coletividade, em complemento à ação do Estado, através do desempenho de atividades de assistência social na área de educação, saúde, nutrição, habitação, vestuário e transporte;

5.2 todas as receitas auferidas pela entidade são receitas próprias, oriundas do desempenho de suas atividades institucionais e reaplicadas na continuidade dessas atividades, não podendo prosperar, como se verá adiante, os argumentos da autoridade fiscal, que, embora reconheça a isenção do SESC sobre a contribuição em exame, ressalva que sobre a prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, incide a contribuição, mesmo que exclusivamente para seus associados;

#### **Da Imunidade do Serviço Social do Comércio – SESC**

5.3 a imunidade tributária do SESC, quanto aos impostos incidentes sobre seu patrimônio, renda e serviços, desde que utilizadas, as receitas, no desempenho das finalidades institucionais da entidade e atendidos aos requisitos da lei, é amparada pela alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal;

5.4 ao remeter o dispositivo constitucional à necessidade de regulamentação pela lei, é claramente incontroverso que o legislador constituinte refere-se à lei federal e não a quaisquer outras normas infra-legais, como querem fazer alguns, inclusive entes tributaristas;

5.5 ademais, tratando-se de limitações constitucionais do poder de tributar, é restrita à lei complementar a definição dos requisitos necessários para o auferimento da imunidade tributária pelas entidades contempladas pelo art. 150, entendimento esse decorrente de expressa previsão constitucional, de acordo com o art. 146 da Constituição Federal, que dispõe textualmente sobre o cabimento de lei complementar para regulamentação das restrições ao poder do ente tributante;

5.6 a lei que regula os pressupostos para obtenção da imunidade tributária é o próprio CTN, erigido ao status de lei complementar, por ocasião da sua recepção pela constituição federal vigente;

5.7 o CTN regulamenta, em seu art. 9º o elenco das entidades que fazem jus à imunidade tributária, definindo, em seu art. 14º, os pressupostos legais aos quais se subordinam essas entidades, para plena fruição desse direito, quais sejam:

"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 título de lucro ou participação no seu resultado;

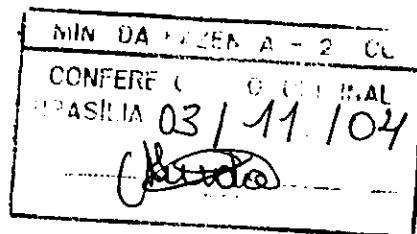
II – aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 18471.001297/2002-10  
Recurso n° : 122.873  
Acórdão n° : 203-09.699



2ª CC-MF  
Fl.

*III – manterem a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão.*

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

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

*5.8 contata-se, portanto, que o SESC atende a todos os pressupostos legais;*

*5.9 se dúvidas ainda pairassem sobre a matéria teriam sido imediatamente dissipadas pelo entendimento de nossos tribunais superiores, manifestados em decisões relativas a medidas judiciais, das quais foi parte o próprio SESC;*

*5.10 transcreve duas ementas do STF, sendo uma delas ainda sob a égide da constituição federal anterior, ambas relativas à imunidade do SESC com relação ao ISS (Imposto sobre Serviços);*

*5.11 menciona, ainda, existirem diversas decisões do STJ, entre as quais os Recursos Especiais n°s 8368-SP, 23016/SP, e 26424/SP, julgados em 1991 e 1992 mantendo o entendimento das precedentes decisões do STF;*

*5.12 ressalte-se que o caráter social das atividades do SESC é reconhecido pela própria carta magna da república, expressamente em seu art. 240;*

*5.13 como não existem palavras inúteis na constituição, serviço social é por óbvio de utilidade pública e os requisitos da lei para caracterização do objeto “sem fins lucrativos”, exigidos pelo CTN, são perfeitamente preenchidos pelo SESC, e amplamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência citadas, além dos exatos termos do art. 1º do DL n° 9.853/1946, portanto resta claro o alcance da imunidade aos impostos que incidem sobre o patrimônio, renda e serviços da entidade;*

***Da isenção da COFINS pela Lei Complementar n° 70/1991 e MP 2.158-35***

*5.14 a Lei Complementar n° 70/1991 concedeu isenção para as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei, nos termos do inciso III do seu art. 6º;*

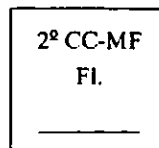
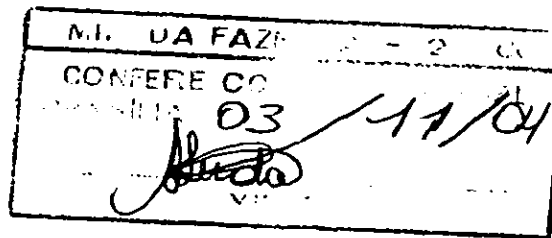
*5.15 a isenção do SESC foi reconhecida pela própria Receita Federal, através do Parecer Normativo CST n° 5, de 22/04/1992, que embora reconheça a não-incidência, extrapolou a lei, em total afronta à isenção, expressamente concedida pelo art. 6º da Lei Complementar n° 70/1991, ao entender pela restrição da não incidência às receitas relativas às anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, declarando, ainda, que as entidades não estariam amparadas pela isenção, nos termos a seguir:*

*“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 das mesmas.”*

*5.16 aliás, esse é o argumento expressamente declarado no auto de infração, para justificar a cobrança de COFINS, reconhecendo, porém, a autoridade fiscal, a isenção do SESC, no próprio texto do auto de infração, para as receitas auferidas por*



Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699



*contribuição, anuidade ou mensalidade, fixada por lei, assembléia ou estatuto da entidade e destinada ao custeio de suas atividades essenciais;*

*5.17 este entendimento não pode prosperar, pela simples razão de que todas as receitas da entidade são utilizadas em prol das suas atividades institucionais;*

*5.18 as importâncias cobradas de seus beneficiários pela utilização de bens e serviços são uma pequena parcela da redução de custos dessas mesmas atividades;*

*5.19 observe-se que ao Serviço Social do Comércio – SESC foi atribuído por lei a adoção de medidas de assistência social, inclusive no setor saúde que inclui nutrição e alimentação;*

*5.20 o art. 1º e parágrafo 1º do Decreto-lei nº 9.853/1946, que atribuiu à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criar e organizar o SESC, demonstra o seu caráter assistencial, o que foi reiterado por ocasião de sua regulamentação, por intermédio do Decreto nº 61.836/1967, que aprovou o regulamento da entidade;*

*5.21 verifica-se, do exame dos artigos 3º, § 1º do Decreto-lei 9.853/1946, e do artigo 6º do Regulamento do SESC, que dispõe sobre a fonte de custeio para possibilitar o desempenho de suas atividades institucionais, e do art. 29 do mesmo regulamento, que dispõe sobre todas as fontes de recursos da entidade, que todos os recursos da entidade são aplicados em benefício de suas atividades institucionais;*

*5.22 por ser entidade sem fins lucrativos, caracterizam-se todas as importâncias auferidas a título de contraprestação de serviços a seus beneficiários, meras reduções parciais do custo dessas atividades, totalmente reaplicadas no desenvolvimento e aprimoramento das próprias atividades;*

*5.23 não é por outra razão que a isenção do SESC sobre a COFINS, de tão evidente, foi expressamente reconhecida pela Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e suas reedições, especificamente a partir de sua renumeração para MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, em seu artigo 14, inciso X, que concede expressamente a isenção da COFINS, incidente sobre as receitas relativas às atividades próprias dos serviços sociais autônomos, já que o artigo 13, em seu inciso VI, refere-se aos serviços sociais autônomos criados ou autorizados por lei, retroagindo seus efeitos a fevereiro de 1999;*

*5.24 a redação da referida medida provisória está em plena vigência, hoje sob o texto da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, aguardando a votação, sob a égide da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, que alterou o trâmite das medidas provisórias;*

***Da imunidade das contribuições sociais do art. 195, § 7º da Constituição Federal***

*5.25 Analisando-se a questão sob o enfoque constitucional, o parágrafo sétimo do art. 195, da constituição federal assim dispõe:*

***“§ 7º - São isentas de contribuição para a previdência social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.”;***

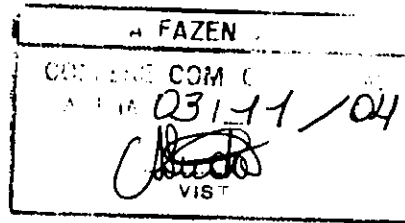
*5.26 a autoridade fiscal reconhece a instituição dessa imunidade, entendendo, não ser aplicável ao SESC essa imunidade pelo motivo de não serem gratuitos e alcançarem somente a classe comercial os benefícios prestados pela entidade;*

*5.27 trata-se de imunidade que abrange a assistência social em caráter “latu sensu”, sendo os requisitos para o seu auferimento somente aqueles elencados nos artigos 14º e 9º do CTN, os quais o SESC atende plenamente, conforme demonstrado;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699



2ª CC-MF  
Fl.

5.28 esse é o entendimento doutrinário defendido por juristas de renome, entre os quais Ives Gandra Martins

5.29 transcreve algumas ementas de decisões administrativas para respaldar a sua tese, afirmando existirem diversos entendimentos manifestados em decisões administrativas e judiciais;

5. Pelo exposto solicita o cancelamento do respectivo auto de infração.

adiante: A Delegacia de Julgamento proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita

**Assunto:** *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

**Ano-calendário:** *1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001*

**Ementa:** *COFINS – Contribuição Social – Espécie*

*A COFINS, como contribuição social, que é uma espécie do gênero tributo, não está alcançada pela imunidade prevista no art. 150, da Constituição Federal, pois esta se destina somente aos impostos.*

**Imunidade – Entidades Classistas**

*Para se usufruir do benefício da imunidade previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, é necessário que a entidade seja beneficente de assistência social e que concomitantemente atenda aos requisitos da lei.*

**Base de Cálculo. Entidades Classistas**

*São extravagantes à base de cálculo da COFINS, as receitas provenientes de contribuição, anuidade ou mensalidades fixadas por lei, no período do auto de infração.*

**Lançamento Procedente.**

Inconformada, a interessada recorre a este Conselho (fls. 543/562) reiterando as razões da peça impugnatória.

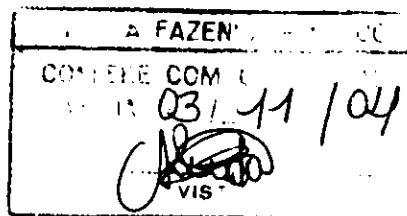
Às fls 563/577 foram cumpridas as providências relativas à garantia de instância.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Se a questão principal refere-se à imunidade/isenção da interessada frente à Cofins, é importante esclarecer sob quais dispositivos legais deve ser decidida a querela. Sob esse prisma, é pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial quanto à natureza tributária da Cofins. Também não pairam dúvidas de que trata-se de uma contribuição social, modalidade de tributo com características próprias, o que a coloca, no gênero, como uma espécie diferente daquelas mencionadas no art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN), particularmente dos impostos. Não foi outra a manifestação do STF, através do Ministro Moreira Alves, quando do julgamento da ADIN 1-1/DF:

*As contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos.*

Assim, não se lhe aplicam os ditames estabelecidos na alínea “c”, inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, que estabelece limitações ao poder de tributar concernentes a impostos. Por conseqüência, também é inaplicável à espécie o art. 9º, inciso IV, alínea “c” do CTN.

Transportamo-nos então aos dispositivos constitucionais que tratam da seguridade social. Assim dispõe o § 7º do art. 195 da Carta Magna:

*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 isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

Sem embargo do texto em comento utilizar a expressão “isentas”, não pairam dúvidas de que está se tratando de imunidade, visto relacionar-se com desoneração tributária inserta no texto constitucional. Por outro lado, o dispositivo remete à lei o estabelecimento de exigências a serem cumpridas pelas entidades nele mencionadas com vistas ao gozo da imunidade.

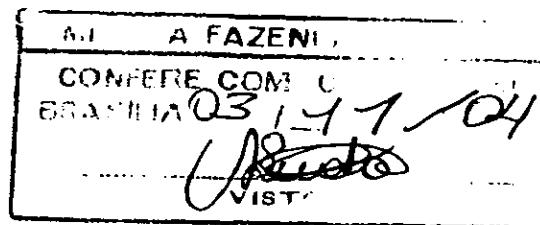
Sob a ótica da hierarquia normativa, discute-se a natureza daquela lei. A jurisprudência do STF está sedimentada no sentido de que só se exige lei complementar para regrear determinada matéria quando o texto constitucional manifesta-se expressamente nesse sentido. Não o fazendo, entende-se que a lei ordinária é adequada. Corroborando tal entendimento, pronunciou-se quanto ao dispositivo em tela o Ministro Moreira Alves na ADIN nº 2.028-5/DF:

*De outra parte, esse dispositivo constitucional exige apenas lei ordinária, já que não exige expressamente lei complementar, conforme se vê da jurisprudência do STF.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699



2º CC-MF  
Fl.

*Embora essa isenção seja, verdadeiramente, imunidade, o certo é que no Mandado de Injunção 232 (RTJ 137/965), esta Corte o deferiu em parte, por não admitir a utilização por empréstimo do CTN para que o Congresso elaborasse a lei requerida pelo § 7º do artigo 195 da Carta Magna.*

Assim, a Lei nº 8.212, de 25 de julho de 1991, dispondo sobre a Seguridade Social, estabeleceu em seu art. 55 os requisitos para que uma entidade beneficente de assistência social pudesse usufruir da isenção das contribuições sociais abrangidas por aquele diploma legal. Ressalte-se que, pela supremacia do texto constitucional, deve-se entender o termo isenção como imunidade. Prevê o dispositivo:

*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:*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*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 24.8.01)*

*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 11.12.98)*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*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)*

Diante do elenco de exigências supra citado, a interessada alegou que o reconhecimento de utilidade pública e o Certificado fornecido pelo CNAS não se aplicariam ao SESC pois: “...é Entidade que já possui esse reconhecimento pela própria Lei que o instituiu, conforme se verifica do art. 1º do Decreto-Lei nº 9.853/46...” (fl. 549).

É óbvio que a norma legal instituidora de uma entidade beneficente de assistência social, bem como os estatutos, estabelecem os objetivos assistenciais para os quais ela foi criada.

Não basta o texto legal, entretanto, para caracterizá-la como tal. Será no desenrolar das atividades, quando comprovadamente voltadas para o assistencialismo, que a entidade efetivamente justificará a condição definida na lei.

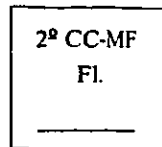
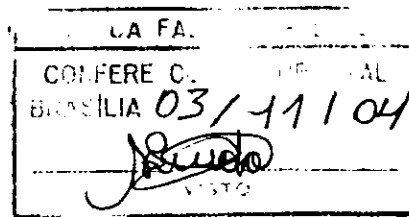
O estabelecimento de requisitos para o gozo da imunidade tributária visa justamente possibilitar a verificação do cumprimento dos objetivos sociais. Sobre o tema veja-se a pertinente colocação de Gerfânia Damasceno Silva proferida no estudo intitulado: “Imunidade tributária e as entidades de interesse social.” (Jus Navigandi, Teresina, nº 303, maio/2004)

*Ressalte-se que o dever de fiscalizar a atuação das Entidades de Interesse Social deve ser prioridade, não só porque os entes tributantes deixam de arrecadar dividendos, em razão das imunidades e isenções concedidas, mas, sobretudo, porque as referidas pessoas jurídicas atuam com políticas públicas e demandas sociais que se refletem,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699



*diretamente, na vida de pessoas – do povo, um dos componentes fundamentais à autonomia do Estado. Quanto mais significativos são os índices que revelam as diferenças sociais de um povo, maior a fragilidade da respectiva nação*

Entendo, destarte, que para o gozo da imunidade quanto à Cofins a interessada deve cumprir os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Não o fazendo, cabe apenas a aplicação da não-incidência da contribuição face a receitas específicas, conforme regulamentado no Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, que foi rigorosamente observado na apuração da exigência.

Diante do exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2004.

*Leonardo de Andrade Couto*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 18471.001297/2002-10  
Recurso n° : 122.873  
Acórdão n° : 203-09.699

MII	A FAZEND.
CONFERE COM C	
BRASÍLIA 031-11 104	
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

## DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso discordar do voto do respeitável relator quanto à aplicabilidade da Lei n° 8.212/91. Dissinto desse entendimento, a exemplo de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>1</sup>, HUGO DE BRITO MACHADO<sup>2</sup>, MISABEL DERZI<sup>3</sup> e ROQUE CARRAZZA<sup>4</sup>, entre outros, que defendem a tese de que, em matéria de imunidade, a lei cogitada só pode ser a complementar.

O art. 146, II, da Constituição Federal, de 1988, exterioriza, caber à lei complementar a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Diante de tal preceptivo, indubitoso que a lei competente para tratar dos lindes da imunidade ou das condições para o gozo da chamada não-incidência constitucionalmente qualificada é a lei complementar. Por derradeiro, correto a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional, Lei Complementar.

Também, tem sido este o entendimento em alguns julgados ocorridos nas Câmaras do Conselho de Contribuintes. Nesse sentido, trago ao conhecimento, ao tempo que adoto, as razões externadas no Acórdão n° 201-73.951, de 16 de agosto de 2000, pela qual, os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acordaram em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

**COFINS – ENTIDADE EDUCACIONAL – IMUNIDADE – CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIN n° 2028-5. Aplicação do Decreto n° 2.346/97 e do artigo 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Inexistência de prova nos autos de que as condições do artigo 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também não restou provado que a entidade educacional não atenda de modo significativo e gratuitamente a estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado.**

Ainda, que no exemplo trazido acima, trate-se de uma fundação educacional, o direito material discutido é o mesmo, qual seja, a aplicabilidade da Lei Complementar ou da Lei ordinária n° 8.212/91. Assim, em continuidade, transcrevo parcialmente, como se minhas fossem as razões de decidir, as adotadas pelo ilustre relator – Jorge Freire, naquele processo:

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros - Curso de direito tributário, 5a. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 122 e 124.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito - Curso de direito tributário, 12a. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 54/55.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado - em notas à obra de ALIOMAR BALEIRO: Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 316.

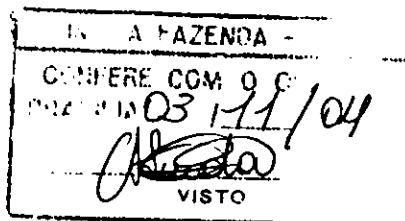
<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antônio - Curso de direito constitucional tributário, 8a. ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 426.

*if*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 18471.001297/2002-10  
Recurso n° : 122.873  
Acórdão n° : 203-09.699



*Em síntese, a controvérsia gira em torno da aplicação à defendente da imunidade estatuída no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, ou não. E tal norma está assim positivada:*

*“São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.*

*Assim, dúvida não há que a lide gira em torno da aplicação de imunidade e, de forma alguma, como incorretamente inserto no texto constitucional, de isenção. E a marcação de tal distinção é fulcral para o deslinde do litígio. A principal nota distintiva é que a imunidade encontra seu fundamento na própria constituição, delimitando o campo de atuação legiferante das pessoa políticas para a produção de normas jurídicas tributárias impositivas. Consiste a imunidade, então, na exclusão da competência dos entes políticos de veicularem leis tributárias impositivas em relação a certos bens, pessoas e fatos. Ou, no dizer do mestre Pontes de Miranda<sup>5</sup>, “a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição”. É a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro<sup>6</sup>, “se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exerce a competência tributária”.*

*E a distinção de tais institutos tributários, quanto aos seus regimes legais, conduz a relevantes conseqüências jurídicas. “Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência política ou econômica), restringe-se, na disciplinada imunidade, a esfera legislativa ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial constante de lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)”<sup>7</sup>.*

*Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando tratar-se de imunidade condicionada, como é a hipótese versada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve atender às exigências de lei complementar. Isto porque, sendo a imunidade limitação ao poder de tributar, a ela se aplica a norma do artigo 146, II, da Constituição Federal, a qual dispõe que “Cabe a lei complementar: (...) II – regular as limitações ao poder de tributar”.*

*Por outro lado, dúvida não há que a norma do artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, é norma de eficácia contida. E norma de eficácia contida, como leciona José Afonso da Silva<sup>8</sup>, “são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados”. Ou*

<sup>5</sup> MIRANDA, Pontes. “Questões Forenses”, 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

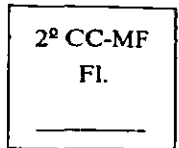
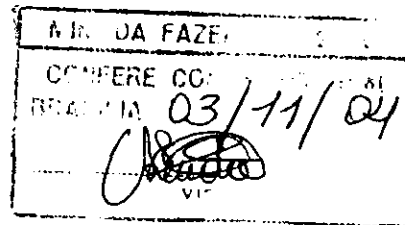
<sup>6</sup> AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

<sup>7</sup> MARINS, Jaime. “Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social”, in “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário”, vol. III, Dialética, São Paulo, 1999, p. 149.

<sup>8</sup> SILVA, José Afonso da. “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



**Processo nº** : 18471.001297/2002-10  
**Recurso nº** : 122.873  
**Acórdão nº** : 203-09.699

*seja, como o próprio Afonso da Silva conclui, "Se a contenção, por lei restritiva, não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva".<sup>9</sup>*

*Em outras palavras, na falta de lei complementar, a imunidade da citada norma constitucional é incondicionada. Assim, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COFINS para as entidades beneficentes de educação, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, e não as do artigo 55 da Lei 8.212/91, posto que veiculadas via lei ordinária, forma inconstitucional de veiculação das condições restritivas da imunidade.*

*Talvez pudéssemos discutir acerca da competência dos órgãos administrativos para fazer este juízo de inconstitucionalidade, mas a questão passa a ser inócua quando o próprio STF, ao julgar a ADIN 2028-5, já deu a posição do Excelso Pretório sobre o alcance e limitações do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.*

*Decisão plenária do STF, em 11/11/1999, confirmando a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves em 14/07/1999 (DJ de 02/08/1999), na ADIN 2028-5, para suspender, até a decisão final daquela, a eficácia do artigo 1º da Lei nº 9.732, de 11/12/1998, que deu nova redação ao artigo 55 da Lei nº 8.212/91, onde é restringido o alcance da imunidade da norma constitucional reiteradamente citada. E na fundamentação da liminar, no que se refere à questão da inconstitucionalidade formal, assim afirmou, a certa altura, o ilustre Ministro Relator:*

*"A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal".*

*Com efeito, é de aplicar-se ao caso o Decreto nº 2.346/97. Portanto, não pode a Lei Ordinária nº 8.212/91, matriz legal do lançamento, tratar de limitações ao poder de tributar, matéria, como exposto, restrita ao âmbito da lei complementar.*

Voltando aos autos, tem-se que a interessada, é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituído por Lei. Diferencia-se, portanto, das demais entidades de fins não lucrativos. Tem-se ainda, como já externado, que as condições limitadoras para que determinada entidade seja considerada como beneficente de assistência social é que atendam os requisitos da lei complementar, atualmente veiculadas no artigo 14 do CTN.

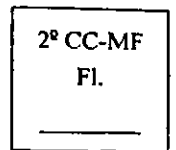
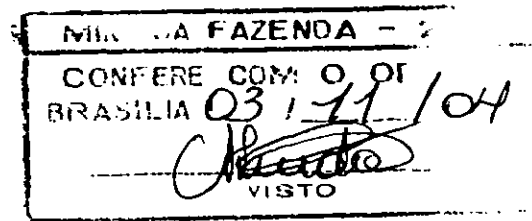
No mais, inexistente nos autos prova de que a interessada tenha descumprido os seus objetivos estatutários, ou o descumprimento dos requisitos discriminados no artigo 14 do CTN, razão pela qual fica a assertiva da interessada ao alegar que todas as receitas auferidas são receitas próprias de suas atividades institucionais, reaplicadas integralmente na continuidade dessas próprias atividades.

<sup>9</sup> Op. Cit, p. 85.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001297/2002-10  
Recurso nº : 122.873  
Acórdão nº : 203-09.699



Concluo que à imunidade do art. 195, § 7º, pertinente à contribuição para seguridade social em benefício das entidades de assistência social, se aplica o disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional, razão pela qual, não provado o seu descumprimento, VOTO pelo provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2004

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ