



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 06 / 03 / 08  
Rubrica

Recorrente : CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS "DR. JOÃO AMORIM"  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22 / 02 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siapc 91641

**COFINS. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.** Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

**IMUNIDADE. ART. 150, INCISO IV DA CF.** Não se aplica à Cofins a imunidade prevista no art. 150, inciso VI da Constituição Federal, por se restringir, esta, apenas aos impostos, não albergando as contribuições sociais.

**IMUNIDADE ART. 195, PARAGRAFO 7º da CF/88.** As entidades beneficentes de assistência social não sofrem incidência da Cofins por força da imunidade contida no art. 195, § 7º da CF.

**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS "DR. JOÃO AMORIM".

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

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2007.

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

*Nayra Bastos Manáffa*  
Nayra Bastos Manáffa

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Airton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02 / 02 / 08  
Maria Luzmar Novais  
Mat. Stppe 91641

2ª CC-MF  
Fl.

Recorrente : CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS "DR. JOÃO AMORIM"

### RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração objetivando a cobrança da Cofins relativa aos anos calendários de 1997 a 2001, em virtude de divergências entre os valores declarados e os devidos.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal:

1. a contribuinte é pessoa de direito privado sem fins lucrativos cuja finalidade é a prevenção, promoção e assistência à saúde;
2. em 07/10/92 celebrou junto à Secretaria de Saúde do Estado de São Paulo convênio de assistência à saúde no qual era prevista a prestação de serviços cuja receita foi contabilizada nos anos de 1997 a 2001 nas rubricas SES/SUS e Min. Saúde;
3. em 2000 e 2001 auferiu receitas oriundas de convênios com o Bradesco e outras instituições privadas;
4. de 1997 a 2001 obteve rendimentos oriundos de aplicações financeiras;
5. foi reconhecida como entidade de utilidade pública na esfera federal, estadual e municipal; e
6. não declarou a Cofins em DCTF ou DIPJ de 1997 a 2001, nem recolheu a contribuição, em confronto com a legislação que prevê a incidência da Cofins tanto sobre receitas de serviços remunerados prestados por entidades de utilidade pública como sobre os rendimentos de aplicações financeiras.

A contribuinte apresentou impugnação alegando:

1. o Auto de infração não menciona a razão pela qual as receitas de convênios celebrados com as citadas instituições não estariam abrangidas pela imunidade tributária, sendo, portanto, nulo o lançamento por cerceamento de direito de defesa;
2. atendendo os requisitos contidos na legislação complementar para o gozo do benefício contido no § 7º do art. 195 da CF é entidade imune à incidência da contribuição, no que tange aos serviços prestados relacionados à persecução de suas finalidades, bem como em relação às receitas oriundas de aplicações financeiras;
3. os requisitos para fruição da imunidade são aqueles contidos no art. 14 do CTN;
4. o art. 55 da Lei nº 8212/91 pretendeu criar outros requisitos para fruição da imunidade, extrapolando o âmbito material de sua competência, o que ensejou, inclusive a suspensão do inciso III do referido artigo nos autos da ação direta de inconstitucionalidade nº 2028/DF;
5. os serviços prestados pela recorrente não visam o lucro a ser distribuído pelos associados, mas apenas garantir o numerário suficiente à persecução de suas

4 134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22 / 02 / 08  
  
Maria Luzimar Novais  
Mat. SIAPE 91641

2º CC-MF  
Fl.

finalidades sociais, da mesma forma que as receitas auferidas em aplicações financeiras;

6. incorreto o procedimento da fiscalização de desvincular as receitas das aplicações financeiras da imunidade tributária prevista na CF, já que o art. 14 do CTN não faz qualquer ressalva em relação à não aplicação de seu capital;

7. a fiscalização tributou valores sob o fundamento de que a Lei nº 9718/98 aumentou a base de cálculo e com isto as entidades sem fins lucrativos passaram a ser contribuintes da Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas;

8. a Lei nº 9718/98 só teve vigência a partir de 01/02/99 e o Fisco exige valores desde 1997;

9. a CF indicou três bases de cálculo para a seguridade social: folha de salários; lucro e faturamento, sendo que o conceito de faturamento aquele relativo às receitas auferidas no exercício das atividades sociais que constituem o objetivo social da entidade;

10. ilegalidade da aplicação da taxa Selic como juros de mora.

A DRJ em Campinas – SP julgou procedente em parte o lançamento, exonerando a parcela relativa às receitas financeiras nos anos de 1997, 1998 e janeiro de 1999, tendo a contribuinte apresentado, tempestivamente, recurso voluntário no qual alega as mesmas razões da inicial, acrescentando, ainda, a nulidade da decisão recorrida por ter deixado de apreciar argumentos trazidos pela recorrente acerca da ilegalidade e inconstitucionalidade de lei.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 22 / 02 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. SIAPE 91641

2º CC-MF  
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Antes de adentrarmos ao mérito há de ser analisada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente em virtude de a decisão recorrida ter deixado de apreciar argumentos versando sobre inconstitucionalidade de lei.

Neste aspecto: apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei pela esfera administrativa filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

*Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.*

*Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos.*

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

*O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.*

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

134 4



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 22 / 02 / 08

Maria Luzimar Novais  
Mat. Sime 91641

2º CC-MF  
Fl.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, ainda que as esferas hierarquicamente inferiores do Judiciário julguem inconstitucional determinada norma, devem, obrigatoriamente, submeter sua decisão, em grau de recurso obrigatório, ao órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, paginas 302/303, assim concluiu:

*A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.*

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos

11/02/08 5



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22 / 02 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siap 91641

2º CC-MF  
Fl.

administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

Desta forma, correta a decisão recorrida ao deixar de apreciar aspectos versando sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Embora o art. 145 da CF/88 mencione apenas os impostos, contribuições de melhoria e taxas, o art. 149, caput, da mesma Constituição Federal/88 estabelece que a União poderá instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e o parágrafo 1º deste artigo estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, a ser cobrada dos seus servidores, para o custeio de sistemas de previdência e assistência social.

Depreende-se daí que o legislador constituinte permitiu à União à instituição de contribuições sociais, não delimitando, inclusive, quantitativamente o número destas contribuições pelo fato de serem elas voltadas para ações estatais específicas, como instrumento de atuação do Estado, tanto que o produto da arrecadação é, necessariamente, vinculado aos objetivos da ação estatal. Ou seja, a contribuição se individualiza e se identifica não apenas pela natureza do fato gerador, mas pela vinculação entre a exação e o atendimento a um específico encargo estatal.

É de se observar, ainda, que embora a finalidade seja um traço fundamental das contribuições não significa que a simples existência de previsão de uma finalidade seja suficiente para que se possa instituir novas contribuições. As contribuições somente podem ser criadas em relação a finalidades previstas constitucionalmente e relativamente às quais a Constituição tenha autorizado a criação de contribuições, quais sejam, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

O art. 195 da Lei Magna expressamente autorizou a instituição de novas contribuições destinadas a garantir ou expandir a seguridade social. Com fulcro neste mandamento constitucional é que foi instituída, em 1991, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, pela Lei Complementar nº 70/91.

Assim sendo é de se concluir que no sistema tributário brasileiro não existem apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria como alegou a recorrentes, mas, também, as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

O imposto, segundo definição do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O fato imponible não se refere a um comportamento das pessoas jurídicas de direito público interno, mas prendem-se a um fato, ato, situação, inerente a um particular, indicativos de sua capacidade contributiva.

Segundo Roque Carrazza *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, “é a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da

12/1 6



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22 / 02 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

*igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas”.*

O Estado não oferece qualquer utilidade, comodidade ou serviço fruível, não havendo vinculação alguma entre o pressuposto de fato previsto na norma instituidora do imposto e a atuação estatal.

Carrazza ensina que :

*(. . .) a Constituição, implicitamente, determina que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos fatos regidos pelo direito privado, isto é, da esfera pessoal dos contribuintes, e, portanto, desvinculados da ação do Estado (esta sim regida pelo Direito Público). Realmente, o Texto Magno, nos mencionados arts. 153, 155 e 156, autoriza o legislador ordinário a adotar, como hipótese de incidência de impostos o fato de alguém (a) importar produtos; (b) exportar produtos; (c) auferir rendimentos; (d) praticar operações de crédito; (e) ser proprietário de imóvel rural; (f) praticar operação mercantil; (g) ser proprietário de veículo automotor; (h) ser proprietário de imóvel urbano; (i) prestar, em caráter negocial, serviços de qualquer natureza.*

Acresce, ainda, o autor, que todos estes fatos tem a propriedade de revelar ou fazer presumir, em si mesmo, a capacidade econômica dos que os realizam, ou seja, são signos presuntivos de riqueza.

É de se verificar, portanto, que os impostos são tributos que gravam atos, fatos ou situações denotativas de riqueza do contribuinte, não sendo exigida qualquer participação do Estado nestes atos, fatos ou situações.

As contribuições, por sua vez, se caracterizam por estarem relacionadas com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos, diferindo, portanto dos impostos. Outra característica marcante das contribuições sociais é o fato sua receita estar prévia, expressa e inequivocamente destinada ao fim para o qual foi instituída.

Nas contribuições sociais, diferentemente dos demais tributos, é relevante para caracterizar a exação não só sua finalidade para a qual foi instituída, mas, também, a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação.

Segundo José Eduardo Soares de Melo *in* “Contribuições Sociais no Sistema Tributário” *“as linhas básicas das contribuições (no caso, as de natureza social, do art. 195) repousam na sua vinculação com a Seguridade Social, sendo desnecessário argumentar-se com a existência de elementos e situações financeiras”.*

Embora a destinação, regra geral, não integre a definição do regime jurídico do tributo, quando valorizada pela norma constitucional como nota integrante do desenho de certa figura tributária, passa a representar critério hábil para distinguir essa figura de outras cujo perfil não apresente semelhante especificidade.

Assim sendo, a destinação específica das contribuições sociais e a destinação do seu produto não constituem, segundo a doutrina, regra orçamentária-financeira, como alega a recorrente, mas representa requisito imprescindível para a sua configuração.

Esposando este entendimento Hugo de Brito Machado afirma que:

*Nada impede que o legislador colha elementos da Ciência das Finanças para melhor delinear o perfil das espécies de tributos. Assim, parece-nos que na verdade a Constituição Federal de 1988 consagra as contribuições sociais como tributo com natureza específica, determinada pelos dois elementos conceituais acima indicados. São instituídas para atingir apenas aquelas pessoas ligadas por interesses profissionais ou econômicos, e a respectiva receita tem fim específico.*

M V 7



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>22</u> / <u>02</u> / <u>08</u>  Maria Luzimar Novais Mat. Siabe 91641
---

2º CC-MF  
Fl.

(...)

*Tais contribuições caracterizam-se, portanto, simplesmente pelo fato de ingressarem diretamente naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, item III, da CF.*

Ou seja, nas contribuições especiais a própria competência legislativa tributária já nasce diretamente vinculada a um fim, eleito pela Constituição, e ao transformar a vinculação do produto da arrecadação em elemento distintivo da espécie tributária, tem-se nova dimensão do fenômeno imposto pela norma autorizadora (Carta Magna).

As contribuições sociais constituem, pois, tributos de características específicas, vinculados a despesa especial ou vantagem referida aos contribuintes e que podem implicar, ou não, atuação estatal.

Assim sendo, é de se concluir que a natureza jurídica da Cofins é a de contribuição social, diferindo dos impostos, previstos no art. 145 da CF/88. Entendimento este já externado pelo STF quando do julgamento do ADC nº 01-01/DF, de 01/12/93, no qual o Ministro Relator Moreira Alves expressamente se manifestou no sentido de considerar que “as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social tem natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos”. (grifo nosso).

Existe ainda uma segunda questão acerca do fato de as contribuições sociais serem tributos ou não.

Segundo Geraldo Ataliba *in* Hipótese de Incidência Tributária, as contribuições são, conceitualmente, *“tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediante (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”*.

Ainda segundo aquele autor, a CF/88 caracteriza as contribuições como tributos, em razão da sua natureza (receitas derivadas, compulsórias) e por consubstanciarem princípios peculiares no regime jurídico dos tributos.

De acordo com diversos doutrinadores como Sacha Calmon, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, as contribuições possuem natureza jurídica de tributo, devendo a eles ser aplicada o princípio da anterioridade e da irretroatividade, dentre outros que regem o sistema tributário brasileiro.

Entretanto, outra corrente doutrinária, encabeçada por Ruy Barbosa Nogueira, admite que as contribuições são tributos, salvo as destinadas ao custeio da Assistência Social, dentre as quais encontra-se a Cofins.

Luiz Melega explicita que *“inúmeras outras restrições ou limitações que gravam os tributos não se aplicam às contribuições no regime instituído pela Carta Política de 1988, ainda que seja devido às peculiaridades características, que lhes impedem de produzir determinados efeitos, específicos dos tributos. Não se aplicariam às contribuições, nesta linha de raciocínio, as limitações do poder de tributar referidas nos incisos IV e V do art. 150 do Estatuto Político. E a do inciso IV, por ser específica dos impostos.”* (grifo nosso)

Conclui, ainda o autor:

*Não nos parece, por tudo quanto foi exposto, que se possa dar como certa a natureza tributária das contribuições na Carta Política de 5.10.1988. O tão-só fato de o legislador constituinte tê-las subordinado a certos princípios tradicionais, que devem ser rigorosamente observados na instituição e cobrança dos tributos, não é suficiente para transforma-las em tributo. Esse fato é até uma indicação de que se quis negar-lhes a natureza tributária. Também não parece decisiva a circunstância de que algumas delas situarem-se no capítulo reservado ao “Sistema Tributário Nacional”. Não haveria*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 22 / 02 / 08

Maria Luzimar Novais  
Mat. Slape 91641

2º CC-MF  
Fl.

*mesmo campo mais apropriado para inseri-las, já que se assemelhavam aos tributos no que respeita a certas exigências.*

Segundo Hamilton Dias de Souza:

*A contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador mas, sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. Por esta razão, aliadas à redação do art. 149 da CF, que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais a elas não se aplicam, parece-me que entre nós elas não foram tratadas como tributos.*

Desta forma, considerando-se que a Cofins não possui natureza tributária a ela não poderiam ser aplicadas as regras contidas no art. 150, inciso VI da CF/88 – imunidade, já que o texto constitucional manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, inciso III e 150, incisos I e III. As demais regras constitucionais, por conseguinte a ela não se aplicam.

Se, por outro lado, considerar-se a Cofins como tendo natureza tributária, ela seria caracterizada como contribuição e não imposto, conforme já explicitado anteriormente, e, portanto, também não lhe seria aplicada a imunidade prevista no art. 150, inciso VI da CF/88, por se tratar de vedação específica de imposto.

Qualquer que seja, pois, o posicionamento acerca da natureza da Cofins, a conclusão é que a ela não se aplica a imunidade contida no dispositivo normativo do art. 150, inciso VI da CF/88.

A LC 70/91, instituidora da referida contribuição, no seu art. 2º estabelece que a Cofins será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

No curso da ação fiscal a fiscalização constatou o não recolhimento da contribuição, nos períodos de 1997 a 2001, relativo à venda de serviços de saúde à Secretaria de Saúde do Estado de São Paulo e ao SUS, bem como em relação aos convênios firmados com o BRADESCO e outras empresas privadas, como consequência lavrou Auto de Infração visando a cobrança da exação.

O não recolhimento da contribuição, ou insuficiência do recolhimento desacompanhado dos encargos moratórios, consubstancia-se em infração tributária e enseja procedimento fiscal de ofício, que visa restaurar o ordenamento jurídico violado pela autuada. Agiu, pois, corretamente o Fisco ao lançar a contribuição devida e não recolhida.

A recorrente defende-se com o argumento de que estaria imune à tributação da Cofins em virtude do disposto no art. 195, § 7º da CF.

O artigo 195 da Constituição Federal, no seu § 7º isentou das contribuições sociais as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências contida na lei.

*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:*

(...)

11/24



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>22 / 02 / 08</u>  Maria Luzimar Novais Mat. S/Up 91641
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

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

No caso dos autos a recorrente é uma entidade beneficente como se depreende do seu próprio estatuto social, fls. 028/053, que a descreve como “pessoa jurídica de direito privado, de fins não lucrativos”. As entidades beneficentes de Assistência Social a que se refere o parágrafo 7º do art. 195 da Constituição Federal/88 compreendem as instituições de Assistência Social, mencionadas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Lei Magna.

Embora não esteja traçado no texto constitucional o conceito nem os contornos de tais entidades é que se considerar como sendo as sociedades que tenham por finalidade a prestação de serviços médicos, odontológicos, hospitalares, farmacêuticos, etc.

Segundo Carrazza, são imunes a impostos as instituições assistenciais sem fins lucrativos, mas, também, são igualmente imunes as instituições fechadas e de previdência privada que, por sua natureza orgânica e finalidade estão abrangidas pela imunidade constitucional, uma vez que : i) não tem *animus distribuendi* (embora possam ter *animus lucrandi*); ii) preencham o requisito da universalidade, ainda que restrita a uma categoria de pessoas; iii) miram o interesse público. Atendendo aos requisitos traçados na Lei Complementar fazem, por conseguinte, jus à imunidade.

A proibição lucrativa deve ser interpretada aqui no sentido de que os seus objetivos institucionais não persigam o lucro, implicador de posterior repasse ou distribuição aos sócios.

Lógico está, no entanto, que, como qualquer outra entidade de natureza assemelhada, as instituições de beneficência visam sempre alcançar um resultado positivo, de forma a poderem incrementar, aprimorar e manterem seus serviços. Por outro lado, a aplicação dos recursos, advindos de suas atividades, devem, obrigatoriamente, ser aplicados na manutenção de atividades relacionadas com sua finalidade beneficente, embora, muitas vezes, seja conveniente a aplicação dos resultados de forma imediata em outras atividades para que, em momento posterior, sejam convertidos no atendimento direto de suas finalidades assistenciais, sem que isto desvirtue sua característica de instituição beneficente.

Os serviços desenvolvidos pelas entidades beneficentes suplementam as atividades essenciais do Estado no que concerne a assistência médica, hospitalar, farmacêutica, dentária, educacional, sendo evidente a insuficiência da Administração Pública na prestação tais serviços, motivo pelo qual o legislador constitucional desonerou a carga tributária de particulares que prestem estas atividades, como complementares à função do Poder Público.

Entidade beneficente é aquela que busca interesse de outrem ou atua em benefício de outrem que não a própria entidade ou os que a integram, segundo José Eduardo Sabo Paes in *Fundações e Entidades de Interesse Social*, 2001, pp. 447.

Nestas entidades o conceito de filantropia não perdeu seus efeitos. De fato, filantropia, significa atuar em benefício de outrem com dispêndio de seu próprio patrimônio, sem qualquer contrapartida. A filantropia está ligada ao espírito de ajuda ao próximo e à coletividade, com ausência de qualquer outro interesse próprio. A característica marcante das entidades filantrópicas é a ausência de qualquer contraprestação por parte dos beneficiários.

Todavia, embora não se confundam os conceitos de entidade filantrópica com entidade beneficente de assistência social, é de se reconhecer que para ser uma entidade

H VB 10



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22 / 02 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Sjaupé 91641

2º CC-MF  
Fl.

beneficente deve haver a ação filantrópica, ainda que não exclusivamente, daí o porquê da necessidade do cumprimento do art 55, inciso II da Lei nº 8.212/91.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins in pp. 249, "*no conceito de beneficência enquadram-se todas as entidades que tem seu patrimonio e finalidade inteiramente dedicados a interesses altruísticos, e que ao complementar ou substituir funções que, na sua essência, são próprias do Estado, fazem-no, ainda, com objetivos caritativos, prestando serviços aos que não podem pagá-los, ainda que suas atividades não sejam exercidas de forma exclusivamente gratuita em relação a todas as pessoas. Cobram daqueles que podem pagar, para prestar gratuidade aos necessitados.*"

A imunidade concedida a tais entidades pelo texto constitucional teve a função de estimular a prestação de serviços de assistência social, ainda que não exclusivamente, por particulares aos carentes, auxiliando o Estado nesta sua função.

Se a prestação dos serviços estiver diretamente relacionada à contraprestação, de qualquer tipo, por parte dos beneficiários, não se pode dizer que estas entidades pratiquem a filantropia e a beneficência, e, por conseqüência, não se teria o auxílio ao Estado nas suas funções de amparo aos necessitados. Desaparece assim a razão da concessão da imunidade concedida no texto constitucional.

A imunidade é a contrapartida que o Estado oferece aos particulares que deixam de dedicar-se à atividade lucrativa ou de interesse pessoal para desempenhar as atividades de interesse publico e de cunho altruístico que o Estado não consegue atender plenamente. Verifica-se que a finalidade de tal desoneração é incentivar a sociedade a organizar-se para suprir as deficiências do organismo estatal colaborando com o poder público no exercício de suas atividades de assistência social.

Vale ressaltar aqui que, em momento algum, a fiscalização argüiu que a contribuinte deixou de cumprir os requisitos no art. 55 da Lei nº 8212/91, limitando-se a dizer que as receitas advindas dos convênios firmados e das aplicações financeiras sofreriam a incidência da Cofins.

Mais ainda, a Lei nº 9.732/98 isentou as entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao SUS, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à Saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos do art. 55 da referida lei.

*Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.*

Impossível pretender que todos os serviços prestados por instituições educacionais e de assistência à saúde sejam gratuitos, até mesmo porque em sendo todos



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000075/2002-99  
Recurso nº : 137.709  
Acórdão nº : 204-02.774

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 22, 02, 07  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Sape 91641

2º CC-MF  
Fl.

gratuitos não teriam preço, e, por conseqüência não poderiam ser objeto de tributação por não haver qualquer manifestação da capacidade contributiva, dispicienda seria, pois, a imunidade.

Impossível, também, exigir-se que estas entidades que prestam relevantes serviços à Nação estejam impedidas de cobrar por quaisquer dos seus serviços, sob pena de se inviabilizar a sua existência, por falta de recursos para financiar suas atividades finalísticas. Não se pode, sob qualquer hipótese, confundir gratuidade com ausência de finalidade lucrativa.

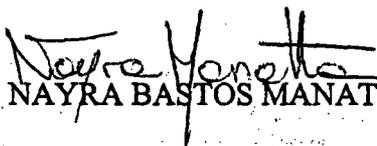
Vale lembrar que o § 2º do art. 14 do CTN isentou das contribuições sociais os serviços diretamente relacionados com os objetivos sociais das entidades beneficentes e, no caso específico dos autos, não restou comprovado que os serviços prestados relativos aos convênios firmados pela recorrente não estejam relacionados com a consecução de seus objetivos sociais, que são aqueles constates do seu estatuto social (art. 2º), mas, apenas que a recorrente recebia remuneração por estes serviços prestados, razão pela qual não se pode concluir pelo descumprimento do § 2º do art. 14 do CTN.

Desta forma, entendo que contribuinte faz jus é imunidade contida no art. 195, § 7º da CF, razão pela qual suas receitas não hão de sofrer tributação da Cofins, inclusive as financeiras.

No que tange à exigência de juros de mora esta matéria não será objeto de análise por este Colegiado uma vez que o crédito tributário lançado foi considerado indevido e o acessório segue a sorte do principal.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2007.

  
NAYRA BASTOS MANATTA