



Processo nº : 19515.004766/2003-42
Recurso nº : 140.044
Acórdão nº : 204-02.982

Recorrente : SOCIEDADE CONGREGAÇÃO NOSSA SENHORA DE SION
Recorrida : DRJ em São Paulo I - SP.

COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE - CF/1988, ARTIGO 195, § 7º.

A imunidade do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes STF na ADIN 2028-5. Aplicação do Decreto nº 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 hipossuficientes.

Recurso provido.

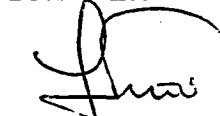
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE CONGREGAÇÃO NOSSA SENHORA DE SION.

Acordam os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. Os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente) e Júlio César Alves Ramos votaram pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.


Henrique Pinheiro Torres

Presidente



Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Airton Adelar Hack, Leonardo Siade Manzan e Júlio César Alves Ramos.

Ausente justificadamente a Conselheira Nayra Bastos Manatta.



Processo nº : 19515.004766/2003-42

Recurso nº : 140.044

Acórdão nº : 204-02.982

Recorrente : SOCIEDADE CONGREGAÇÃO NOSSA SENHORA DE SION

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, vazado nos seguintes termos:

Trata-se de Auto de Infração de fls. 75/79, em que foi constituído o crédito tributário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor total de R\$ 2.894.427,12, incluindo os valores da multa e juros calculados até 28/11/2003 com enquadramento legal expostos às fl. 73, 74 e 79,

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fl. 59/61), o presente lançamento de ofício decorre da falta de recolhimento da Cofins, as quais também não foram informadas em DCTF, relativamente às cobranças de mensalidades dos alunos matriculados nas atividades de ensino da sociedade, compreendidas entre os meses de janeiro de 1998 a outubro de 2003 e observa também o autuante, que a partir de 1º de fevereiro de 1999 somente são isentas da Cofins as receitas das atividades próprias das instituições de educação e de assistência social, instituições de caráter filantrópicas, recreativos, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, assim entendidas aquelas receitas típicas, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional.

Inconformado com a autuação, da qual foi devidamente cientificado em 12/12/2003, o contribuinte protocolizou impugnação (fls. 85/107), acompanhada de documentos (fls. 108/129) na qual se insurge com as seguintes alegações:

Inicia seu arrazoadado informando que após a edição da Carta Magna, muitos debates surgiram acerca do real alcance da regra prescrita pelo artigo 195, transcreve decisão da Suprema Corte de onde conclui que o § 7º de art. 195 da Constituição Federal, tratou da matéria de forma equivocada, pois na verdade o dispositivo invocado regula a imunidade das contribuições sociais e não uma simples isenção e decidiu ainda que a regulamentação da matéria, só é permitida por meio de Lei Complementar não por norma infra-constitucional, como as invocadas pelo "relatório fiscal" ora impugnado. Cola um grande número de pareceres de juristas festejados para subsidiar seu alegado. Lembra também, que a base legal da autuação encontra-se parcialmente suspensa pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em virtude da ADIn nº 1.802 de 18/03/1998.

Cita a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) alegando ser a única lei complementar recepcionada pela Constituição de 1988 que através de seu artigo 14 estabelece os pressupostos de enquadramento legal para o gozo da imunidade e conclui que a impugnante é imune a todo e qualquer tributo hipoteticamente devido ao Estado.

Faz comentários sobre as normas legais que embasaram o presente auto de infração. Cola inúmeros acórdãos proferidos em autos de Recursos Extraordinários para demonstrar a injustiça administrativa sobre a presente autuação.

Encerra sua petição requerendo que seja reconhecida a imunidade da ora impugnante declarando-se, por conseguinte, a improcedência do Auto de Infração.



Processo nº : 19515.004766/2003-42
Recurso nº : 140.044
Acórdão nº : 204-02.982

A DRJ São Paulo I (fls. 142/151) manteve o lançamento em sua integralidade sob o fundamento de que a pessoa de direito privado sem fins lucrativos que cobra mensalidade de seus alunos se sujeita à incidência da Cofins. Não resignada com essa decisão, a empresa interpôs o presente recurso voluntário, no qual, em suma, alega que não incide a Cofins sobre as mensalidades recebidas, pois a “*mensalidade cobrada de parte de seus alunos pela prestação dos seus serviços educacionais é integralmente voltada à implementação dos fins institucionais da instituição*”. Por fim, insurge-se contra a aplicação da taxa Selic como juros de mora.

É o relatório



Processo nº : 19515.004766/2003-42
Recurso nº : 140.044
Acórdão nº : 204-02.982

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

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 pessoas 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 Miranda¹, *“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 Amaro², *“se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exercite a competência tributária”*.

E a distinção de tais institutos tributários quanto ao 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)”*.³

Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando se tratar 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 Silva⁴, *“são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da*

¹ MIRANDA, Pontes. *“Questões Forenses”*, 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

² AMARO, Luciano. *“Direito Tributário Brasileiro”*, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

³ 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.

⁴ SILVA, José Afonso da. *“Aplicabilidade das Normas Constitucionais”*, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.



Processo nº : 19515.004766/2003-42
Recurso nº : 140.044
Acórdão nº : 204-02.982

competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados". Ou seja, como o próprio Afonso da Silva conclui, "Se a contenção, por lei restritiva, não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva".⁵

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 nº 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.

Bem, mas poderão os incautos aduzirem que não compete a este Colegiado declararem inconstitucionalidades formais ou mesmo materiais. E estarão com a razão, em que pese, a meu sentir, no caso focado, a flagrante inconstitucionalidade. E sobre tal questão longamente discorri em vários julgados, mas cito como paradigma o Acórdão 201-70.501, de 19/11/1996.

Decisão plenária do STF, em 11/11/1999, confirmando a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves em 14/07/1999 (DJ 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 a 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".

Portanto, não pode a Lei Ordinária nº 8.212/91, tratar de limitações ao poder de tributar, matéria, como exposto, restrita ao âmbito da lei complementar. Assim, não vejo como restringir o alcance da norma imunizante pelo fato de a sociedade cobrar mensalidade de seus alunos.

Também, estreme de dúvidas, que a educação é espécie do gênero assistência social. A doutrina também perfilha tal entendimento como se depreende do texto de James

⁵ Op. Cit, p. 85.



Processo nº : 19515.004766/2003-42
Recurso nº : 140.044
Acórdão nº : 204-02.982

Marins⁶ em que o autor paranaense averba que *“Dentro da moldura constitucional e infraconstitucional complementar (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14) é que se afigura possível o desenho seguro e completo do conteúdo dos núcleos “educação” e “assistência social” como aquele correspondente às atividades sem fins lucrativos voltadas para a educação, saúde, trabalho, lazer, e segurança....Tais atividades, sempre, que realizadas sem o intuito de lucro, estão, sem resquício de dívida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais.”*

Examinando o estatuto da sociedade (fls. 05/19), conclui-se que ela tem fins filantrópicos de caráter educativo, tendo por finalidade específica (art. 2º) *“promover o amparo social da coletividade brasileira, notadamente crianças e jovens desamparados, proporcionando-lhes, nos termos da lei, assistência gratuita nas áreas educacional, cultural, hospitalar, médica, ambulatorial, ...e, ainda, prestar ajuda pessoal e econômica e financeira a entidades filantrópicas assemelhadas à sociedade que necessitem de auxílio.”* Constituiu-se a entidade por *“...pessoas do sexo feminino que vivam segundo os Conselhos Evangélicos da Pobreza, Obediência e Castidade da Igreja Católica Apostólica Romana, mediante compromisso perpétuo e inscritas na Congregação Nossa Senhora de Sion”.*

Como afirma o Ministro Moreira Alves ao adentrar na questão de fundo veiculada na ADIN 2028-5, no preceito do parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal *“cuida-se de entidades beneficentes de assistência social não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado”. E concluiu que na norma constitucional imunizatória “Não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviço atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes”. (grifei)*

Assim, 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, e que comprovem sua atuação gratuita relevante aos chamados hipossuficientes.

E tal questão deve ser analisada caso a caso através das provas trazidas aos autos em confronto com o estatuto da entidade sob análise, não possibilitando, como entendem alguns, uma análise linear em função de quesitos de forma, sem que se perquiria acerca das peculiaridades de cada entidade e sua forma de atuação junto aos necessitados. É nesse sentido que o fisco deve dirigir sua atuação, produzindo provas de que tais requisitos não restam atendidos e não o contrário, como este lançamento, cuja motivação simplista, em suma, foi pelo fato de a entidade cobrar mensalidade de seus alunos *“em troca da prestação de serviços educacionais”*. Entendo que esse é um fato, mas deveria ter sido produzida prova no sentido de contrariar o estatuto da recorrente, ou seja, de que essa não presta qualquer assistência a hipossuficientes de forma gratuita.

⁶ Op. Cit., p. 152/153.



Processo nº : 19515.004766/2003-42
Recurso nº : 140.044
Acórdão nº : 204-02.982

Não identifico prova nos autos de que haja desvirtuamento dos objetivos institucionais da recorrente, e também não vislumbro direcionamento da atuação fiscalizatória de modo a provar que não haja prestação de serviços assistenciais gratuito a hipossuficientes. Ainda mais quando se sabe, pois notório o é, que as entidades religiosas prestam serviços relevantes aos necessitados Brasil afora. É isso o que traduz o art. 2º do Estatuto da recorrente.

O fisco não provou o contrário. Pelo afirmado pela fiscalização, até pela forma como foi feito o lançamento, a recorrente possui escrituração em livros revestidos de formalidades que asseguram sua fidedignidade. Também não identifico nos autos prova de que as receitas, subvenções e outras remunerações da defendente, não sejam totalmente aplicadas no país ou na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Por derradeiro e oportuno, devo gizar o que já aduzi em outros julgados⁷ na Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais⁸: a aplicação da imunidade das entidades de assistência social devem ser analisadas casuisticamente. E nesse sentido a ação fiscal é fundamental, pois somente ela pode proporcionar ao julgador administrativo os meios e provas para que o instituto, que tem os fins públicos mais relevantes, não seja utilizado indevidamente ou de forma fraudulenta. Para tanto, deve o fisco provar que os fins sociais do estatuto da entidade estão em desacordo com a realidade, e que se contrapõem a alguma das condições para fruição da imunidade apostas no artigo 14 do CTN. Até lá, há uma presunção em favor da entidade com base no que dispõe seus objetivos institucionais, e não o contrário, numa generalização sem qualquer conteúdo jurídico.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.

JORGE FREIRE //

⁷ 201-73.928 e 201-73.951

⁸ CSRF/02-1.111