



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2.º	PUBLI. ADO NO D. O. U.
C	De 16/02/07
C	Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Recorrente : ORGANIZAÇÃO PAULISTANA EDUCACIONAL E CULTURAL
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/1/2006

Cleuzi Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

COFINS. IMUNIDADE. As entidades beneficentes que prestam assistência social no campo de educação, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição, devem atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORGANIZAÇÃO PAULISTANA EDUCACIONAL E CULTURAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar (Relator), Gustavo Kelly Ajençar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que votaram pela aplicação do art. 14 do CTN. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Antonio Zomer.



Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Recorrente : ORGANIZAÇÃO PAULISTANA EDUCACIONAL E CULTURAL

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, adoto o Relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP (fl. 139/144), que a seguir transcrevo:

"Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 112/113), e seus demonstrativos (fls. 101/111), lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe - ciência em 29/05/1998, constituindo crédito tributário no valor de R\$ 44.923,04 - relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente aos períodos de apuração de abril de 1995 a dezembro de 1997.

2. Na Descrição dos Fatos (fl. 110), o autuante informa que foi apurada "falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativa aos períodos de apuração de abril/95 a dezembro/97. A presente exigência está sendo feita por que ficou constatado que a empresa é uma instituição exclusivamente educacional e não pratica atos de assistência social, conforme resposta da contribuinte ao termo de verificação lavrado em 12/05/98."

3. Inconformada com o lançamento, a interessada interpôs impugnação em 29/06/1998 (fls. 115/126), onde alega, em síntese e fundamentalmente, que:

3.1 é imune com base no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, pois é uma entidade de assistência social;

3.2 a concessão de bolsas de estudo aos alunos constitui um ato de assistência social, pois é em amparo à criança e ao adolescente carente, previsto no item 203, II da Constituição, que, por si só, justifica o enquadramento constitucional."

A autoridade singular, conforme Acórdão DRJ/CPS nº 2.425, de 10 de outubro de 2002 (fl. 139), indefere o pleito da requerente na ementa que abaixo se transcreve:

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

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1997

Ementa: IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. COFINS. A Cofins incide sobre a receita das mensalidades cobradas pelas instituições de ensino. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da CF contempla apenas os impostos e a prevista no artigo 195, § 7º, da CF abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ASSISTÊNCIA SOCIAL. As instituições de educação são prestadoras de serviço e, quando recebem a correspondente contraprestação, não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social.

Lançamento Procedente".

Em 27 de março de 2003 a recorrente tomou ciência da Decisão (fl. 146).

Irresignada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, a recorrente apresentou, em 24 de abril de 2003, fls. 156/206, recurso voluntário



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF. em 31/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretaria de Segunda Câmara

a este Egrégio Conselho de Contribuintes no qual repisa os argumentos expendidos na impugnação e pugna pela nulidade do Auto de Infração, a exoneração do Agente Fiscalizador e, caso não atendida a primeira solicitação, sejam excluídos os juros e a multa.

É o relatório.



Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
RAIMAR DA SILVA AGUIAR

PRELIMINARES

O auditor encarna servidor público competente para promover o lançamento tributário, consoante disposto no Decreto-Lei nº 2.225/85 e no Decreto nº 90.928/85, só podendo ser considerado incompetente observando os citados diplomas legais, que não é o caso apresentado nos autos.

Também não poder ser considerado nulo o auto de infração que apresenta deficiência da descrição dos fatos, uma vez que os elementos contidos no lançamento deixam evidente a origem das diferenças apuradas pelo Fisco.

Neste sentido, está o Segundo Conselho:

*“Processo nº: 10120.007279/2002-10
Recorrente: MAÍSA MIGUEL FELIPE
Recorrida: DRJ-BRASÍLIA/DF
Decisão: ACÓRDÃO 203-09583*

Ementa: PIS. COMPETÊNCIA DE AUDITOR. FIXAÇÃO EM LEI. INDIVIDUALIZAÇÃO JURÍDICA DA FUNÇÃO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MERO ELEMENTO DE DISTRIBUIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO DE COMPETÊNCIA POR MEIO DESTE EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. O mandado de procedimento fiscal não constitui parâmetro de aferição da competência do agente investido na averiguação de regularidade de determinado contribuinte frente à Fazenda Federal. O auditor encarna servidor público competente para promover o lançamento tributário, consoante disposto no Decreto-Lei nº 2.225/85 e Decreto nº 90.928/85 (artigo 1º, II), atualmente preceituado na Lei nº 10.593/02 (artigo 6º, I, a). A incompetência do referido agente, portanto, somente pode ser aquilatada a partir dos citados diplomas legais. Recurso negado.”

*Processo nº: 10950.001038/96-58
Recorrente: SABARALCOOL S.A. - ACUCAR E ALCOOL
Recorrida: DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR
Decisão: ACÓRDÃO 203-04977*

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADES - INCOMPETÊNCIA DO AUTUANTE - Afastada a preliminar de incompetência do autuante, uma vez que o auto de infração foi lavrado por Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, servidor competente para tal feito (artigo 142 do CTN). DESCRIÇÃO DOS FATOS - PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência da descrição dos fatos, quando os elementos contidos no lançamento, em especial os anexos que contêm os cálculos do crédito tributário devido, deixam evidenciada a origem das diferenças apuradas pelo Fisco. A descrição dos fatos, ainda que incompleta, não enseja a decretação da sua nulidade, mesmo que se trate de elementos essenciais, tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto nr.



Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

*70.235/72, se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade.
(...) Recurso negado."*

Não compete a tal Conselho analisar e discutir a inconstitucionalidade dos juros de mora aplicados, já que é competência privativa do judiciário.

COFINS

A CF emprega a palavra imposto em diversas oportunidades. Assim é que se refere aos impostos por três vezes no art. 145, ao incluí-lo no conceito de tributo, ao determinar que serão graduados de acordo com a capacidade econômica.

Ricardo Lobo Torres, define imposto como:

"Dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição."

A Carta Magna taxa quais são os impostos Federais, em seus artigos. E são eles:

Imposto de Importação (art. 155, § 3º, da CF); Imposto de Exportação (art. 153, II, da CF); Imposto de Renda; Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV, CF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; Imposto sobre Grandes Fortunas. Este é o rol de impostos trazidos pela Constituição, e em nenhum momento ela trata a Cofins como Imposto mais sim como Contribuição Social.

Tais contribuições estão previstas no art. 155 da CF, ao dispor que 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.

VIOLAÇÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS

Os Direitos de Garantias Individuais são taxativos e expressos na Carta Política, não podemos aqui considerar a Imunidade Fiscal um direito ou garantia, ou considerar qualquer ato ou decisão que discuta a existência da imunidade ou não, violação aos princípios constitucionais, pois no nosso ordenamento a imunidade é exceção à regra do *caput* do art. 195 da CF.

QUANTO AO MÉRITO

Antes de enfrentar o ponto que reputo crucial para o desate da causa, tenho por relevante manifestar meu particular entendimento de que a norma do art. 150, VI, 'c', da CF/88, por estabelecer hipótese de imunidade a *impostos*, é inaplicável ao caso, que, como relatado, versa sobre exigência de *Contribuição Social*, espécie tributária diversa. Portanto, neste particular o acórdão recorrido não merece reparos.

O deslinde da controvérsia passa pela interpretação da norma veiculada pelo art. 195, § 7º, da CF/88, com relação à qual o acórdão recorrido não deu a solução que se impunha, tendo os ilustres julgadores de 1º grau descuro das lições da melhor doutrina e da jurisprudência constitucional do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, notadamente no que se



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/11/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

refere ao sujeito ativo do direito constitucional ali previsto, sua natureza jurídica e veículo normativo exigido para sua regulamentação.

Este é o meu posicionamento, conforme se verifica em votos pretéritos referentes à mesma matéria, ora discutida. Processo nº 13831.000304/2001-25.

Veja-se o que estabelece o dispositivo constitucional em foco:

“Art. 195. (...)

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

Quanto ao primeiro ponto – sujeito ativo do direito previsto no art. 195, § 7º, da CF/88 – o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em sua composição plena e à unanimidade, ao julgar pedido de liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-DF, firmou entendimento de que *“entidade beneficente, para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, como também as atividades beneficentes de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência social é toda aquela destinada a assegurar meio de vida aos carentes.”*¹

A recorrente, tendo em vista seus objetivos estatutários, está abrangida pela norma constitucional em exame.

Fixado tal ponto, cumpre verificar qual a natureza jurídica da norma do art. 195, § 7º, da Carta Política, se de isenção, como uma interpretação gramatical e literal sugere, ou de imunidade.

A questão, também neste particular, já foi examinada pelo Pretório Excelso, que reiteradas vezes manifestou o entendimento de se tratar de imunidade, como se vê das ementas a seguir transcritas:

“EMENTA: Mandado de Injunção.

- *Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.*
- *Ocorrência, no caso, em face do disposto no art. 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional.*
- *Mandado de injunção conhecido, em parte, e nessa parte deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do art. 195, § 7º, da Constituição, sob pena de vencido esse prazo, sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.”*

(MI nº 232-1/91, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, J. 2/8/1991, DJU 27/3/1992).

¹ In, Informativo do STF nº 170, 8 a 12 de novembro de 1999.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuzza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"Ementa: Mandado de Segurança – Contribuição Previdenciária – Quota Patronal – Entidades de Fins Assistenciais, Filantrópicos e Educacionais – Imunidade (CF, art. 195, § 7º) – Recurso Conhecido e Provido.

- *A Associação paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social – e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei – tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.*
- *A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por ela preenchidos os requisitos fixados em lei.*
- *A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.*
- *Tratando-se de imunidade – que decorre, em função, de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional – revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo."*

(ROMS nº 22.192-9-DF, 1ª T. STF, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 19/12/1996).

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

Nas palavras do mestre Roque Antônio Carrazza:

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Com isto, longe de estarmos reescrevendo a Carta Magna, estamos revelando a intenção constitutionis, que é a de favorecer o quanto possível, as entidades beneficentes de assistência social.”²

Neste sentido também já se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

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

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.” (1ª Turma, ROMS nº 22.192-9, j. 28.11.95, DJU 19.12.96, p. 51.802.)

As lições doutrinárias colhidas por SACHA CALMON NAVARRO COELHO³ são unânimes neste sentido:

“A doutrina, em peso, posiciona a imunidade no capítulo da competência. Pontes de Miranda preleciona:

‘A regra jurídica da imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie.’

Bernardo Ribeiro de Moraes secunda-o:

‘Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação.’

Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso mestre, não discrepa:

‘As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.’

Ataliba aduz que:

‘... imunidade é ontologicamente constitucional’ e que só a ‘soberana assembléia constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário.’

Ulhoa Canto reforça-o com dizer que:

Imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional ... portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles

² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 686/687.

³ Manual de Direito Tributário, Forense, 1ª ed., p. 70.



Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas. ”

Em sendo caso de limitação constitucional do poder de tributar, aplicável a regra do art. 146, II, da Constituição da República, que reclama a regulamentação da matéria por lei complementar.

A doutrina de MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁴ é neste sentido:

“Não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regular as imunidades, porque:

- *a Constituição em vigor é expressa ao exigir a edição de lei complementar, no seu art. 146, supra citado;*
- *a imunidade não pode ser regulada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatórios de tais entes levariam à frustração da própria imunidade. ”*

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

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

Pode-se concluir, portanto, que o art. 55 da Lei nº 8212/91, que dá fundamento à decisão primeira, por ser lei ordinária, não tem poder normativo para operar restrições no tocante à imunidade concedida pela Carta da República, exercitando papel meramente procedimental, quanto ao reconhecimento de um direito preexistente.

Neste sentido é a lição de Roque Antônio Carrazza:

“Percebemos, já ao primeiro súbito de vista, que estes artigos apresentam-se eivados de inconstitucionalidades, porquanto tratam como isenção o que, em boa verdade científica, imunidade é. Induvidoso que nenhuma lei pode submeter a imunidade a uma capitis deminutio, transformando-a em mera isenção. De fato, a errônea qualificação legislativa não tem o condão de transmutar um instituto de assento constitucional (imunidade) noutro de fonte meramente legal (isenção). ”⁵

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

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

⁴ Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Forense, 7ª ed., p.316.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 695.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/1/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

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

“Art. 14. O disposto na alínea “c” do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (NR) (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, DOU 11/01/2001)

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

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

Foi o que decidiu o Tribunal Pleno ao ensejo do julgamento do Mandado de Injunção nº 420 (DJU de 22/9/1994, p. 25.325), impetrado ao argumento que faltaria lei a regulamentar a imunidade do art. 150, VI, “c” – que, tal qual o art. 195, § 7º, da CF, se refere apenas à “lei”, sem qualificá-la expressamente como complementar –, entendendo que a norma constitucional em foco “*repete o que previa a pretérita alínea ‘c’ do inciso III do art. 19. Assim, foi recepcionado o preceito do art. 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade.*”

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

Neste sentido este Conselho de Contribuintes já se manifestou:

“COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL – IMUNIDADE - CF/1988. Art. 195, § 7º - A imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIn nº 2.028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do art. 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Inexistência de prova nos autos de que as condições do art. 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também não restou provado que a entidade educacional não atenda de modo significativo e gratuitamente estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado.” (2ª CC – Ac. nº 201-73951 – 1ª C – Rel. Jorge Freire – DOU de 02/03/2001 – p. 8)

“COFINS – ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS – IMUNIDADE - São imunes as entidades dedicadas ao ensino superior, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN. Recurso provido.” (2ª CC, Rec. nº 111.211, Ac. Nº 201-73.928, 1ª C., Rel. Valdemar Ludvig, Julg. em 07/07/00) No mesmo sentido,



Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

“COFINS – ENTIDADES EDUCACIONAIS SEM FINS LUCRATIVOS – IMUNIDADE – São imunes as entidades dedicadas ao ensino superior, constituídas sob a forma de associação sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN. Recurso Provido.” (2º CC, Rec. Nº 109.834, Ac. 201-73.927, 1ª C., Rel. Valdemar Ludvig, Julg. Em 07/07/00)

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

Portanto, o que se tem é que a imunidade tributária prevista pelo art. 195, § 7º, da CF/88, por força do art. 146, II, também da Lei Maior, há de se regulada por lei complementar. Não tendo sido promulgada lei complementar específica a tratar da matéria, entendo deva ser aplicado o Código Tributário Nacional, notadamente seu art. 14, que exige os seguintes requisitos para que uma entidade possa fazer jus à imunidade tributária:

- a) inciso I: não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou rendas da entidade, a qualquer título;
- b) inciso II: aplicação, integral, no País, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e
- c) inciso III: escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Assim, nenhuma lei ordinária pode estabelecer condições para o gozo da imunidade, sendo que qualquer outra imposição diferente da prevista no art. 14 do CTN, por lei que não seja complementar, afigurar-se-á inconstitucional.

Entendo que tais requisitos estão presumidos no caso em questão, uma vez que a autoridade fiscalizadora não afastou os requisitos exigidos por lei.

Neste mesmo sentido está o voto do Ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda no Recurso de nº 121.679, lançado nos seguintes termos:

“Se porventura, ultrapassada for a proposição de resolução para diligências, entendo que razão assiste à recorrente, pois presume-se que a mesma atende os requisitos exigíveis pelo art. 14 do CTN.”

CONCLUSÃO

Por tudo o que foi exposto, rejeito as preliminares levantadas e voto pelo provimento do recurso voluntário quanto ao mérito, considerando improcedente o auto de infração lavrado pela autoridade competente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005.

Raimar da Silva Aguiar
RAIMAR DA SILVA AGUIAR



Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cléuza Takafuji
Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-DESIGNADA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Reporto-me ao Relatório e voto de lavra do ilustre Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

O ilustre relator, enfrentando as alegações da recorrente acerca do cumprimento dos requisitos exigidos para fruição da imunidade prevista no art. 14 do Código Tributário Nacional, para as entidades sem fins lucrativos, votou no sentido de converter o julgamento em diligência para fins de verificação do atendimento das condições estabelecidas na referida norma e, caso ultrapassada a propositura de resolução para diligências, votou no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, presumindo atendidos os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN.

Discordando dos fundamentos e da conclusão a que chegou o e. relator, e, traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo não ser da alçada deste órgão julgador negar vigência a lei regularmente promulgada que estabeleceu as condições necessárias à fruição da referida imunidade.

Tratando-se de matéria exaustivamente analisada pela então Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins no Recurso Voluntário nº 121.519, na sessão da Terceira Câmara deste Conselho, realizada em junho de 2003, reproduz-se abaixo o referido voto, adotando-o como fundamento deste:

"A questão cinge-se ao reconhecimento de imunidade da Cofins para instituições de educação.

Reza o parágrafo 7º, do artigo 195 da Constituição Federal que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A lei que hoje fixa as condições para gozo do benefício é a de nº 8.212, de 1991, que em seu artigo 55 dispõe:

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 Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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 Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuzá Takafuji
Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu quando da liminar concedida na ADIN nº 2.028, que o benefício de que cogita o parágrafo 7º, do artigo 195 é o de imunidade. Tal imunidade, afirmou-se na mesma ocasião em que se referendou a citada medida liminar, estende-se às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação.

Para firmar este ponto basta transcrever do voto condutor do eminente Min. Moreira Alves o seguinte trecho:

"... em sua redação originária, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, que regulamentou as exigências que deveriam ser atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade - isenção prevista na Constituição imunidade é, conforme entendimento já firmado por esta Corte - adotou conceito mais amplo de assistência social do que o decorrente do artigo 203 da Carta Magna, ao estabelecer, em seu inciso III, que uma das exigências para a isenção (entenda-se imunidade) em favor das entidades beneficentes de assistência social seria a de ela promover "a assistência social beneficente, inclusive educacional e de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes". (grifei)

E, mais adiante, menciona o Relator que "esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o parágrafo 7º do art. 195 da Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional."

Por outro lado, de há muito se firmou a jurisprudência do STF no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar.

Se alguma dúvida ainda restar sobre o entendimento do STF a respeito do rol de exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade constante do parágrafo 7º do art. 195 da Constituição estar determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, transcrevo ementa de acórdão proferido no Mandado de Injunção nº 616, em 17/06/2002:

Constitucional. Entidade civil, sem fins lucrativos. Pretende que lei complementar disponha sobre a imunidade à tributação de impostos e contribuição para a seguridade social, como regulamentação do art. 195, § 7º da CF. A hipótese é de isenção. A matéria já foi regulamentada pelo art. 55 da lei nº 8.212/91, com as alterações da lei 9.732/98. Precedente. Impetrante julgada carecedora da ação.

Os precedentes mencionados são os Mandados de Injunção nº 605, 608 e 809.

O que pode a recorrente questionar é a constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Contudo, por integrar o ordenamento jurídico pátrio, tem vigência e eficácia plena enquanto não declarada inconstitucional pelo poder competente. In casu, o



Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, ou os demais órgãos judicantes do Poder Judiciário, em controle difuso. Neste caso, para ter efeito erga omnes, necessita de resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional por decisão definitiva da Excelsa Corte. Assim, o contencioso administrativo não é o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza.

Nesse sentido é a jurisprudência torrencial deste Colegiado e, também, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Daí seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

Quanto à alegação de que o inciso VI do art. 150 da Constituição contempla tributos em geral e não apenas impostos, o STF já se pronunciou diversas vezes considerando que as contribuições para o financiamento da seguridade social são modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, e, em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no referido artigo, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Nesse sentido:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES, DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

1.A COFINS e a contribuição para o PIS, na presente ordem constitucional, são modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e como contribuições para a seguridade social não estão abrangidas pela imunidade prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal nem são alcançadas pelo princípio da exclusividade consagrado no § 3º do artigo 155 da mesma Carta. Precedentes.

AGRRE-224957 / AL Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA Julgamento 24/10/2000 - Segunda Turma

Quanto à isenção contida na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/01, mencionada pela recorrente, dispõem os art. 13 e 14:

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

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

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

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

(...)

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

Assim, as instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, terão as receitas relativas às atividades próprias da entidade isentas da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999. Por sua vez, determina o aludido art. 12 da Lei nº 9.532/97:

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

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

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.003344/98-39
Recurso nº : 123.988
Acórdão nº : 202-16.283

Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Dessa forma, as instituições de educação e de assistência social terão as receitas relativas às atividades próprias da entidade isentas da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, desde que atendidas as condições dispostas no artigo acima transcrito e as contidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Da análise do processo, verifica-se que a recorrente não atende a todas as exigências do art. 55 da Lei nº 8.212/91, em especial o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social. A respeito do instituto da isenção, deve ser lembrado que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 111, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Quanto à aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, não se pode olvidar ser o lançamento tributário atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular o percentual da multa de ofício a ser exigida do sujeito passivo, pois a própria lei já a especifica. No caso presente, a penalidade foi calculada no percentual de 75% do valor da contribuição não recolhida, por determinação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996 que alterou o inciso I do art. 4º da Lei 8.218/1991.

Dessa feita, como a incidência da multa e o seu percentual decorrem de expressa disposição legal, não poderia a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade administrativa, fixar novo critério para formalização o crédito tributário inadimplido. Cumpre-se notar que a Fiscalização seguiu a legislação de regência à época em que foi constituído o crédito fiscal, não foi além nem aquém do fixado na lei.

Da mesma forma, é de se rejeitar a arguição de desconformidade com o CTN da utilização para o cálculo dos juros de mora da Taxa Selic, segundo o disposto no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

(...)

E, como já fundamentado pela decisão recorrida, o referido dispositivo do CTN permite, por autorização legal, exigência de juros de mora em percentual superior a 1% ao mês."

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005.

Maria Cristina Rozada Costa
MARIA CRISTINA ROZADA COSTA