



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

Processo n° 13116.001192/2004-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.918 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente VICE-PROVÍNCIA DO SANTÍSSIMO NOME DE JESUS DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/06/2004

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS.

Em conformidade com a constituição federal, e, tratando de Instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da imunidade, na linha da melhor doutrina e de acordo com a jurisprudência do STF e STJ, a imunidade da entidade deve ser reconhecida como um todo, capaz de abranger toda e qualquer receita proveniente de sua atividade.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acorda o membro do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, que deu provimento em menor extensão, em razão de entender que o contribuinte atendia ao art. 55 da Lei nº 8.212/91 apenas em parte do período lançado.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Marcos Tranchesi Ortiz e Ivan Allegretti.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em razão da decisão que manteve o crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS do período de apuração de 01.01.2002 A 30.06.2004.

A celeuma apresentada neste caderno se refere à fruição da imunidade pela Recorrente, cujo entendimento das Autoridades Fiscais é de que não poderia receber verbas oriundas de outras fontes, assim como: contraprestações dos serviços de educação.

Essa discussão decorre das disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, que criou condições e deu tratamento de injeção e não de imunidade.

Transcreve-se o relatório da decisão recorrida por refletir a situação dos autos.

“Tratam os autos de lançamento de Cofins, consubstanciado no auto de infração as fl. 03/14, referente a fatos geradores ocorridos nos anos 2002/2004, com crédito tributário total é de R\$ 2.381.533,59 (sendo os juros calculados até 31/08/2004).

2. Consoante descrição dos fatos, o lançamento decorreu de falta de recolhimento da Cofins incidente sobre rendimentos de aplicação financeira, de contraprestação de serviços de educação, de vendas de uniformes, de serviços de cantina, de escola de futebol, de eventos, de aluguéis de imóveis e outras receitas "meio"; valores, estes, não abrangidos pela isenção prevista em lei, vez que com caráter contraprestacional. Um maior detalhamento está nos relatórios fiscais às fl. 15/18, 28/31 e 32/33.

3. Cientificado do lançamento em 29/09/2004, o sujeito passivo apresentou a impugnação as fl. 774/821, acostada dos documentos as fl. 822/994, em 28/10/2004, alegando, em síntese:

- *Viabiliza vasto atendimento assistencial e filantrópico, sem fins lucrativos, tendo, inclusive, recebido o Certificado de Entidade Filantrópica nº 00000208798196900 do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão ligado ao Poder Executivo Federal. Entre atividades de assistência e filantrópicas cita os seguintes projetos: Educar com Arte, Sopão, Fazendinha. Além disso, alguns das suas escolas não cobram mensalidades de seus alunos, em vista de convênio com a Secretaria de Estado da Educação de Goiás, que paga os salários de professores e alguns administradores;*

- *Não distribui 'qualquer parcela de seu patrimônio e de suas rendas a título de lucro ou de participação no seu resultado,*

consoante comprovam seus atos estatutários e documentos anexados. Aplica integralmente no país seus recursos;

Está amparado pela imunidade tributária determinada no art. 150, VI, alínea "c" e no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Há, pois, erro no auto, quando faz constar tratar-se de isenção tributária;

Não compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal descaracterizar a categoria de Entidade Filantrópica de Assistência Social, pois tal competência é do CNAS, nos termos do art. 18 da Lei no. 8.742/93. Como o auto de infração se deu pela descaracterização da condição de entidade filantrópica de assistência social, este esta juridicamente equivocado;

O conceito de assistência social para fins de aplicação do parágrafo 7º . do art. 195 e do art. 150, VI, alínea "c", da Constituição Federal é dado pelo art. 203 desta, em consonância com o disposto no seu art. 6º, onde consta que são direitos sociais, entre outros, a educação, o lazer, a assistência aos desamparados. Logo, as suas atividades sociais, enquanto entidade beneficente de assistência social, de formação educacional, cultural, artística, literária, cívica e moral, encontram-se albergadas pela imunidade tributária;

• O art. 14 da CTN é a lei a que se referem os art. 150, VI, alínea "c" e 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Esta Lei Complementar é que dispõe sobre os requisitos a serem cumpridos pelas entidades de educação e assistência social, os quais estão por si atendidos. Não podem a Lei Ordinária, os Regulamentos ou qualquer outra espécie normativa não complementar, legal ou infralegal, criar requisitos adicionais; oportunidade em que são inconstitucionais;

• A exigência de mensalidades escolares e a receita de realização de eventos revertem-se as atividades assistenciais. Quanto à cobrança de mensalidades, esta se dá como regra, em apenas duas unidades escolares ligadas, mas, assim mesmo, apenas daqueles que podem pagar pelo estudo, sendo que inúmeros outros recebem bolsas no percentual de suas necessidades, e outros estudam de forma inteiramente gratuita ou a um custo baixíssimo;

• Quanto às aplicações financeiras, entende perfeitamente possível aplicar os recursos que lhe chegam com escopo de multiplicá-los a fim de atender seus objetivos sociais, sob pena de, não o fazendo, gerir mal aquilo que lhe confiam;

• A venda de produtos em promoções festiva -, nada mais é do que o resultado obtido em festas religiosas promovidas para angariar fundos para a manutenção de suas atividades-assistenciais de caráter filantrópico. São as tradicionais festas juninas;

• Os valores de alugueres auferidos de imóveis são integralmente aplicados na realização de suas finalidades estatutárias, como

"criar, congregar, dirigir, manter e promover obras de assistência educacional e social, visando o bem estar social, a ordem pública, a liberdade, a cidadania, a democracia, o progresso, a promoção humana, a cultura e a evangelização"; A

Toda organização civil ou comercial, possui, de certa maneira, substância econômica; o que não se admite é a finalidade lucrativa, e essa, em nenhum momento, foi apontada pelo atuante;

• Os dispositivos da Lei no. 9.732/98 e do Decreto no. 3.048/99 são inconstitucionais, pois atentam contra filantrópicas e educacionais (o contribuinte mencionou algumas decisões nesse sentido); bem assim reconhecendo a competência complementar e suficiência do art. 14 do CTN para dispor acerca dos requisitos a serem atendidos pelas instituições beneficentes para a fruição da imunidade tributária;

• O STF concedeu liminar na ADIN no. 2.208-5/DF, de 1999, impetrada pela Confederação Nacional de Saúde — Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS, suspendendo os efeitos do art. 1º, da Lei no. 9.332/98, na parte em que alterou a redação do art.55, inciso III, da Lei no. 8.212/91, incluindo também os parágrafos 3º, 4º, e 5º, bem assim os efeitos dos seus art. 4º, 5º

7º;

Requeru a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, III, do CF, bem assim o reconhecimento da sua imunidade tributária, posto que cumpridos os requisitos legais para tanto.

É o relatório”.

Voto

Conselheiro Relator Domingos de Sá Filho.

Trata-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual tomo conhecimento.

A questão cinge a imunidade com observância das condições elencadas pela Lei 8.212/91. Assim, passo a examinar essa matéria à luz da Constituição Federal.

Esse tema, imunidade, tratada pelo art. 150 da Carta Política de 1988 tem sido ao longo desses anos, reiteradamente, decidida pelo Supremo Tribunal Federal, o que se constata é a ausência de consenso doutrinário no que tange a sua real natureza. Entre os doutrinadores ao tratarem desse assunto ensinam que, a imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas.

No rol das pessoas protegidas pelo manto da imunidade encontram as instituições políticas, as de atividades religiosas, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia e o acesso às informações.

Como se sabe a imunidade não se confunde com isenção, pois se trata de norma constitucional que denega competência às pessoas estatais, como ensina DERZI MISABEL ABREU MACHADO.

Em relação à isenção, a doutrina afirma que essa regra isentiva reside em lei ordinária, de modo que, a isenção é exceção feita pela própria regra jurídica de tributação, daí limitar o interprete de ampliar o seu âmbito de incidência. Ao contrário da exceção, a imunidade é o obstáculo criado por norma constitucional, a impedir a incidência de lei ordinária de tributação.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed. Forense, 2009, p. 253 e 258, ensina:

“... não se trata de imunizar apenas a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como durante muito tempo pensou o STF e também nós. Trata-se de vedar a incidência de quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro. (...)... o que importa é preservar o “patrimônio” e a “renda” das pessoas políticas e de suas autarquias do ataque de quaisquer impostos. Este, sem dúvida, é o melhor caminho, o mais consentâneo com a axiologia do princípio imunitário in examen”.

No mesmo norte é o que se extrai da lição abaixo:

“Ressalte-se que os preceitos constitucionais sobre imunidade produzem efeitos independentemente da edição de lei integrativa, ainda que esta seja requerida expressamente na Constituição. Apenas pode a lei prevista conter a eficácia do preceito constitucional, mas não impedi-la por sua ausência.” (DIAS DE SOUZA, Hamilton. In Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 1, coord. Ives Gandra da Silva Martins. Saraiva, 1998, p.10).

No caso concreto a fiscalização afirma que se trata de pessoa imune, no entanto, segregou e tributou às receitas decorrentes da contraprestação de mensalidades, uniforme, agendas, cantina, aluguéis e escola de futebol, receitas financeiras e outras receitas, diante do entendimento de que no caso de imunidade não pode haver contraprestação pelos serviços prestados.

Se as entidades filantrópicas estão amparadas pela norma do art. 150, VI, letra “c”, todas as suas rendas encontram abrangidas, pois o objetivo dessa norma é assegurar que as rendas provenientes das atividades que sustentam as entidades sejam desoneradas, cujo intuito é de viabilizar a sobrevivência com o propósito do desenvolvimento, sabiamente o legislador constitucional buscou proteger o patrimônio, afastando a incidência de qualquer tributo, de modo a garantir a eficiência dos serviços prestados.

Nesse diapasão é pertinente a lição de SOUZA, Igor Nascimento:

““ Entidade de assistência social”.” Considera entidade de Assistência social aquela que, sem visar o lucro, cumpre um dos objetivos previsto no artigo 203 da Constituição Federal de

1988, ou seja, pratica algum ato que implique na proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, a promoção da integração ao mercado de trabalho, a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária, ou a garantia de um salário mínimo mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprove não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, desde que a prática deste ato seja voluntária, implique em mera liberalidade do praticante, ou seja, não decorra de imposição legal”.

O Supremo Tribunal Federal em reiteradas decisões já demonstrou claramente que a imunidade é extensiva a toda e qualquer receita, nessa mesma linha, com arrimo em precedente do STF, o Superior Tribunal de Justiça - STJ vem norteando sua posição em relação ao assunto veja:

*“ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGRÍCOLA. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES DO STF. 1. O recolhimento de ICMS, incidente sobre os produtos hortifrutícolas **produzidos e comercializados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição da República**. Precedente do STF. 2. O tributo repercute economicamente ao adquirente, pois se encontra embutido no preço do bem adquirido. 3. Recurso conhecido, porém, desprovido”. (STJ, 2ª T. RMS 7.943, Min. Laurita Vaz, out/02).*

O precedente do STF, RE 186175:

“ICMS. A imunidade do ente imune impede a exigência do ICMS sobre a saída de mercadorias que promove”. “O Tribunal, por maioria, negou provimento a embargos de divergência opostos, em embargos declaratórios, contra acórdão da 2ª Turma que não conhecerá de recurso extraordinário do embargante ao fundamento de a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF., que veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de entidade de assistência social, abrange o ICMS. Invocava-se como paradigma o acórdão proferido pela 1ª Turma no RE 164162/SP (DJU de 13.9.96) que entendera não configurar violação à mencionada imunidade a exigência fiscal sobre os bens produzidos e fabricados pela entidade, tendo em conta repercutir o ônus, economicamente, no consumidor, contribuinte de fato do tributo que se acha embutido no preço. Considerou-se o entendimento fixado pelo Plenário no RE 210251/SP (DJU de 28.11.2003) no sentido de estarem às entidades de assistência social imunes à incidência do ICMS relativamente à comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, c, da CF. Vencido o Min. Carlos Brito, que dava provimento ao recurso, adotando a orientação preconizada pela 1ª Turma. (RE 186175)”. (Informativo 437 do STF, ago/06).

A lei infraconstitucional fixa os requisitos contido no art. 150, VI, c, para a efetiva fruição do benefício, condicionando o interessado ao atendimento de certas exigências, no entanto, salvo melhor juízo, o entendimento a prevalecer deve ser da norma maior proveniente da Carta Política de 1988, que contempla com a exoneração tributária a atividade das pessoas imune, em relação às leis secundárias.

Nesse passo adoto como fundamento de decidir parte das razões contidas em declaração de voto nos autos do processo administrativo número 15504.012246/2010-19, Acórdão nº 3403.01698, da lavra do Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz:

*“No esforço de compreender o alcance da expressão é convidativo interpretá-la em comparação com o sentido atribuído a outra expressão, de sentido no mínimo análogo, contida no §4º, do artigo 150, da CF/88. **A pretexto de limitar a imunidade a impostos prevista para templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos e também instituições de educação e assistência social, o dispositivo refere ao patrimônio, renda e serviços associados às “finalidades essenciais das entidades” em comento.**(grifei)*

Também parte da doutrina enxerga entre as duas expressões a aproximação de sentido que autoriza emprestar a interpretação construída para uma na compreensão da extensão da outra. É como pensa Leandro Marins de Souza, no seu “Tributação do Terceiro Setor no Brasil”:

“Não é a condição contraprestacional que define se a receita é oriunda de atividade própria da entidade ou não. O conceito a ser aqui utilizado é o mesmo trabalhado quando da interpretação da cláusula do artigo 150, §4º da Constituição Federal, que se remete às finalidades essenciais das entidades. Ora, é própria a atividade da instituição quando se volta a seus objetivos institucionais, a suas finalidades essenciais. Estando fora desta característica, a atividade não será própria de entidades sem fins lucrativos, afastando-se a isenção em comento”. (Tributação do Terceiro Setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, p. 296)

Pensando o dispositivo constitucional, o STF lhe atribuiu exegese “finalística”, se é que assim se poderia designar seu entendimento. Depreendeu que renda relacionada às “atividades essenciais” da pessoa jurídica seria não necessariamente aquela oriunda da prática de suas atividades essenciais, mas a que, obtida das mais variadas origens, a entidade destinasse à consecução e ao desenvolvimento de suas finalidades estatutárias. A compreensão está bem sintetizada na Súmula nº 724 da Corte, enunciada em dezembro de 2003: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’ da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

Sob esta leitura, abstrai-se completamente da procedência da receita para focalizar tão-somente a sua aplicação que, de acordo com o STF, há de ser na persecução dos objetivos

estatutários da entidade. A prevalecer semelhante compreensão para a hipótese em concreto, as receitas de atividades contraprestacionais estariam albergadas pela isenção tanto quanto os ingressos gratuitos, a depender exclusivamente do destino que se lhes der.

Esta leitura comete o pecado de reduzir dois requisitos constitucionais independentes para a fruição da imunidade a apenas um. Exigir que a instituição aplique suas rendas na consecução de seus propósitos estatutários é o mesmo que demandar-lhe a dedicação a fins não-lucrativos. O que vem a ser uma entidade sem escopo de lucro, senão aquela cujos recursos precisam ser permanentemente revertidos ao objeto social, em vista de vedação a que sejam distribuídos? Veja-se, a respeito, os incisos I e II, do artigo 14 do CTN e, ainda mais revelador, o §3º do artigo 12, da Lei nº 9.532/97: “Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”. Parece-me, portanto, que por inutilizar a independência da restrição contida no §4º do artigo 150 da CF em face de um outro requisito constitucional, a proposta hermenêutica consolidada na Súmula STF nº 724 não seja a melhor.

Mas ainda mantendo como referência a imunidade do artigo 150, inciso VI, da CF/88, pode-se buscar o sentido para a expressão “finalidades essenciais” no próprio CTN que, afinal, tem a incumbência constitucional de, justamente, disciplinar as limitações ao poder de tributar. E o §2º, do artigo 14 do Código adjudica o seguinte sentido ao texto da CF:

“Art. 14.

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

Assim, esse assunto restou apreciado e submetido a essa Turma em conformidade com a constituição federal, e, por se tratar de Instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da imunidade, na linha da melhor doutrina e de acordo com a jurisprudência do STF e STJ, inclino em reconhecer a imunidade da entidade como um todo, capaz de abranger toda e qualquer receita proveniente de sua atividade.

Com essas considerações concluo no sentido de que as receitas da recorrente encontram protegidas pelo manto da imunidade.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou provimento para afastar à incidência de tributação sobre as receitas da recorrente.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Processo nº 13116.001192/2004-58
Acórdão n.º **3403-001.918**

S3-C4T3
Fl. 13

CÓPIA