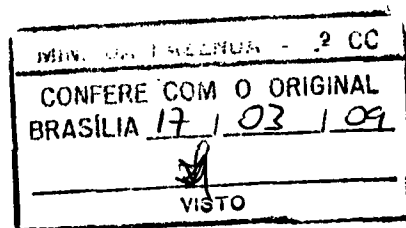




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 10680.002356/2007-12
Recurso n° 142.364 Voluntário
Matéria COFINS - IMUNIDADE E ISENÇÃO
Acórdão n° 203-12.732
Sessão de 11 de março de 2008
Recorrente SOCIEDADE MINEIRA DE CULTURA
Recorrida DRJ EM BELO HORIZONTE/MG



**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/11/2004

COFINS. IMUNIDADE E/OU ISENÇÃO. CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL E ART. 55 DA LEI Nº 8212/91.

Não procede a autuação quando a contribuinte comprova
preencher os requisitos expressamente exigidos pelos artigos 14
do CTN e 55 da Lei nº 8212/91.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

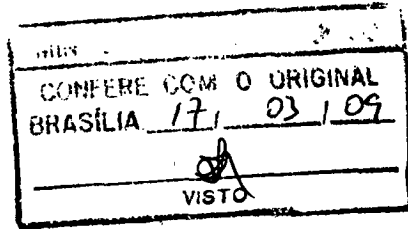
ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso
para reconhecer a imunidade da instituição. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e
Alexandre Kern. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis apresentará declaração de
voto. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Marcelo Braga Rios.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Vice-Presidente no exercício da Presidência e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de
Castro e Silva, José Adão Vitorino de Moraes e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Ausente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.



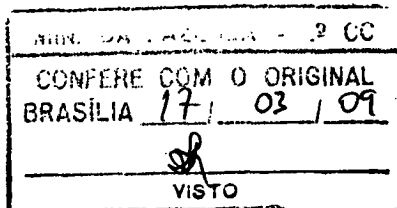
Relatório

Em apertada síntese, trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão 02-14.239 da DRJ Belo Horizonte-MG que, à unanimidade, julgou procedente o lançamento levado a efeito contra a interessada, relativo à exigência da COFINS, correspondente aos períodos de 01/2001 a 11/2004 (fls. 12/15).

Cumpre destacar que a interessada reclama nestes autos o reconhecimento de sua imunidade tributária, não só porque cumpre com os requisitos exigidos pelo artigo 14 do CTN, mas, também, com as exigências do artigo 55 da Lei 8212/91.

E se assim não entendermos, pugna pelo reconhecimento da isenção dos serviços que presta, com fundamento no artigo 13, III, c/c 14, X, da MP nº 2158-35.

É o relatório.



Voto

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

Como relatado, cabe a nós neste Colegiado e por ocasião da matéria que nos é ofertada, reconhecer ou não a imunidade e/ou isenção tributária a que faria jus a recorrente.

Todos aqui conhecem meu posicionamento sobre a matéria em debate, no sentido de bastaria à recorrente comprovar o atendimento ao quanto disposto no artigo 14 do CTN, o que, observo, é a hipótese dos autos.

Neste sentido, aliás, adoto com as honras de estilo e como razões de decidir, voto da lavra do então Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, vazado nos seguintes termos:

“Diversamente do que possa parecer, não pode a Constituição Federal instituir ou criar tributos, não se admitindo a apenas permite a sua instituição, estabelecendo limitações às competências tributárias outorgadas aos entes da federação, dentre as quais as imunidades subjetivas e objetivas. Da mesma sorte, não institui a Carta Magna isenções, estando estas limitadas às leis ordinárias. Sobre imunidade tributária, Aliomar Baleeiro (in “Imunidade e Isenções Tributárias”, Revista de Direito Tributário n° 1, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977, p. 70):

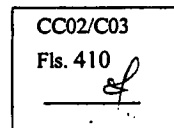
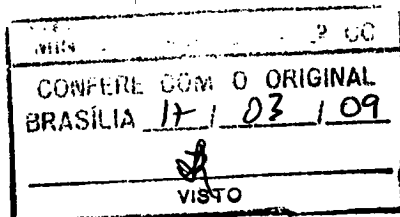
“...a imunidade como uma exclusão da competência de tributar. Uma exclusão só pode ser proveniente da Constituição, pois é esta quem dá competência, e uma Constituição nada mais é do que um feixe de competência.

(...)

Então, a exclusão da competência tributária só pode ser feita pela Constituição. Imunidade e regra constitucional são indissociáveis. Só pode haver, de imunidade, aquela que a Constituição estabelece, excluindo a possibilidade de se decretar um imposto sobre uma determinada pessoa ou sobre determinada coisa, ou sobre determinada atividade, ou sobre essas três coisas, ou sobre duas delas reunidas.”

Essa, também, a lição de Paulo de Barros Carvalho (in “A imunidade como Limitação à Competência Impositiva”, São Paulo, Malheiros, 1995, p. 37) que vislumbra com clareza a distância entre a imunidade e a isenção, ao sustentar:

“(...) uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação



ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra da isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo(...)"

Note-se, então, que imunidade e isenção ocupam planos diferentes, não guardando quaisquer semelhanças, razão pela qual não pode a norma constitucional conferir isenção, da mesma forma como não pode a regra legal estabelecer imunidade.

Por essa razão, tenho para mim que a regra insculpida no § 7º do artigo 195, § da Carta Magna, apesar de literalmente referir-se à isenção, trata de verdadeira hipótese de imunidade tributária.

De fato, as controvérsias suscitadas quanto à autêntica natureza de imunidade tributária de que se reveste aquela norma constitucional, a despeito da incorreção técnica do constituinte ao se referir à isenção, foram há muito equacionadas pela doutrina e inteiramente superadas pela jurisprudência oriunda do Egrégio Supremo Tribunal Federal, como exemplifica o excerto extraído do voto exarado pelo Ex.^{mo} Sr. Ministro Celso Mello, no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 22.192/DF:

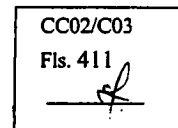
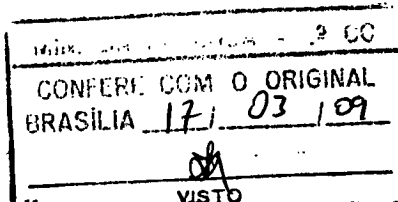
"A análise da norma inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição permite concluir que a garantia constitucional da imunidade pertinente à contribuição para a seguridade social só pode validamente sofrer limitações normativas, quando definidas em sede legal, como requisitos necessários ao gozo da especial prerrogativa de caráter jurídico-financeiro em questão.

Sendo assim, 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 claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à ora recorrente, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.

Desse modo, entendo assistir plena razão ao eminente Ministro Oscar Dias Corrêa, quando, em substancioso parecer – em que respondeu a consulta formulada pela Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia – conclui, com inteira procedência, que:

'I – O texto constitucional do art. 150, VI, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a taxação das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, objetivou estimular a prestação desses serviços, que elas realizam, em nome dele Estado, e seria um contra-senso taxar atividades que se exercem para complementar as que não têm condições de cumprir.

II – Da mesma maneira, ao isentar as entidades assistenciais da beneficência social das contribuições para a seguridade social, teve o



mesmo objetivo de facilitar ~~lhes a expansão da prestação dos serviços,~~ ^{VISTO} desonerando-as desses ônus que as atinjam.

III – Tratando-se de normas inseridas no texto constitucional, são comandos para todos, a começar do legislador ordinário, que a elas deve obediência, e representam autêntica imunidade que veda sejam atingidas por normas de inferior hierarquia.

IV – Só os requisitos da lei são exigências válidas para o gozo do benefício, quer a vedação do art. 150, VI, quer a imunidade do art. 195, § 7º da Constituição, e resumem-se nos termos do art. 14 do CTN (lei complementar, nessa parte recepcionada pelo texto constitucional).

(...)

VI – Tem, pois, a Consulente direito líquido e certo à imunidade, de que, como instituição reconhecida legalmente, preenchidos os requisitos da lei, goza. O que o Supremo Tribunal Federal reconhece.’

Assim sendo, conheço e dou provimento ao presente recurso, para, em concedendo o mandado de segurança impetrado pela recorrente, reformar o acórdão ora impugnado e reconhecer inexigível a contribuição ora questionada, por efeito da imunidade estabelecida pelo art. 195, par. 7º, da Constituição, eis que a Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia é entidade beneficente de assistência social, que atende a todas as exigências estabelecidas em lei.(...)”

Destarte, justamente por reconhecer a relevância do papel de entidades como a Recorrente no cenário nacional, no qual a ineficiência dos sistemas educacionais e de assistência públicos talvez sejam a tradição mais prestigiada por todos os governos, achou por bem o Constituinte Originário subordinar a regulação da matéria ao âmbito exclusivo das leis complementares, estabelecendo, incontornavelmente, no artigo 146 da Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”

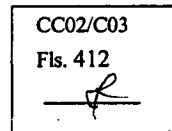
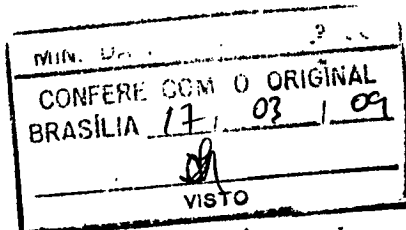
Nessa linha de raciocínio, entendo que os requisitos de lei necessários à fruição da imunidade tributária a que busca a Recorrente encontram-se exaustivamente elencados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, in verbis:

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

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

Cup



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

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


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


Nessa linha de raciocínio, tenho como ilegal, por afronta ao artigo 14 do CTN, o disposto no artigo 55 da Lei nº 8.212/91 – mesmo porque, por se tratar este último diploma legal de mera lei ordinária, não poderia seu artigo 55 estabelecer quaisquer novas condições ao gozo da imunidade tributária conferida às entidades de assistência social pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Vou além. Desde 1999 foram deferidas, pelo Plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, a liminar requerida nos autos da ADIn nºs 2.028-DF, da Relatoria do Ex.mo Sr. Ministro Moreira Alves, cuja afastamento do Poder Judiciário apenas demonstra o quão insatisfatório é o sistema da aposentadoria compulsória, que peço vênia para ora transcrevê-la:

"Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte 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 a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados

Cef

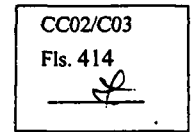
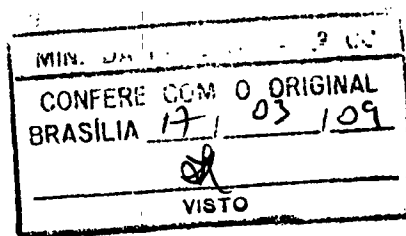
MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 17/03/09

VISTO

CC02/C03
Fls. 413


pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta." (grifos nossos)

De mais a mais, não restou provado nos autos que a Recorrente teria deixado de cumprir quaisquer desses requisitos elencados no retro citado artigo 14 do Código Tributário Nacional. Em verdade, em quatro volumes de documentos, restou provado nos autos, isto sim, que a Recorrente, das mais variadas formas, presta assistência social - coisa que muitas vezes o próprio Estado não faz.

Por fim, cumpre ressaltar que não observou o Sr. Fiscal Atuante o disposto no artigo 32 da Lei nº 9.430/96, na medida que não foi expedida à Recorrente notificação fiscal indicando a suspensão da imunidade de que é titular, de forma a se justificar a cobrança que lhe



está sendo impingida relativamente à Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social.

Afastado, então, o esforço improficuo e impudente do legislador de cobrar a contribuição ao PIS de entidades verdadeiramente imunes tais quais a IMPETRANTE, restabelece-se a serena prevalência do artigo 14 do CTN, cujos requisitos são por ela rigorosamente observados, uma vez que, inegavelmente (i) é uma instituição de educação e de assistência social, a teor dos atos baixados pelas próprias autoridades administrativas competentes, (ii) não possui finalidade lucrativa, pois não distribui, nem distribuiu jamais, lucros de espécie alguma, (iii) aplica integralmente em solo brasileiro a totalidade de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e (iv) escritura suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, conforme poderá ser atestado pela Administração Tributária a qualquer momento."

Não fosse bastante o acima exposto, o que adoto como razão de decidir, também se faz necessário atentar para o fato de que a recorrente também atende ao comando do artigo 55 da Lei 8.212/91. Neste sentido, reclamo a atenção de meus pares para os documentos de fls. 278 a 284 (estatuto); 315 (decreto de utilidade pública federal); 317 (decreto de utilidade estadual); 319, 320 e 322 a 327 e 338 (CNAS); 329 (adesão ao PROUNI); e, 331 A 336 (balancete 2004/2005).

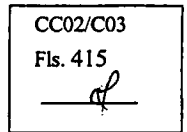
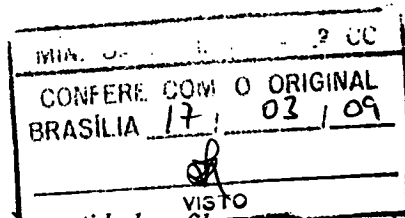
Não menos importante é ainda o fato de que a recorrente detém em seu favor decisão judicial reconhecendo o direito adquirido, da aludida contribuinte, a deter em seu poder Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CNAS), de fls. 340 a 359.

Por fim, consigno que se afastada a imunidade tributária da recorrente para o recolhimento da COFINS, diferente não seria meu posicionamento pelo provimento do presente apelo se a questão fosse analisada sob o prisma do reconhecimento da isenção dos serviços por ela prestados; pois, sobre o tema, já tive a oportunidade de externar o seguinte entendimento:

"Trata-se de exigência que limita a abrangência da regra de isenção originalmente instituída pelos artigos 13 e 14 da Medida Provisória n.º 1.856-6/99, transportada para a atual Medida Provisória 2.158-35/01, sob o pressuposto de que as denominadas "receitas de cunho contraprestacional" não estão acobertadas pela isenção.

Colocado em julgamento na sessão de julho de 2005, uma vez superada a questão inicial sobre o conceito de receita contraprestacional, deliberou a Câmara por converter o julgamento em diligência para que "conclusivamente seja informado se a entidade cumpre ao disposto no artigo 15 da Lei n.º 9.532/97".

Após relatório fiscal em cumprimento à diligência, o processo foi novamente colocado em pauta, na sessão de janeiro de 2007. Naquela ocasião, a discussão nos autos restou centrada para definir, se no caso, a entidade faria jus a isenção da Cofins em face do que dispõe o artigo 17 da Medida Provisória 2.158-35/2001. O citado artigo tem a seguinte redação:



Art. 17. *Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.*

A divergência levantada nos debates, que motivou o presente voto vista, é a necessidade de saber o alcance do artigo acima reproduzido, ou seja, em quais hipóteses é necessário observar os ditames do artigo 55 da lei n.º 8.212/91.

Nesse aspecto, peço vênia para dissentir do ilustre Relator, visto que constato do exame dos autos que a Recorrente não é uma entidade filantrópica, nem uma entidade beneficente de assistência social, sendo tão somente caracterizada como uma associação sem fins lucrativos.

Dessa forma, a ela não pode ser aplicado o artigo 17 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que veicula regra específica para entidade filantrópica e entidade beneficente de assistência social.

Ora, havendo disciplina própria para o gozo da isenção, revela-se inadmissível, mediante interpretação extensiva, aplicar à Recorrente o artigo 17 da Medida Provisória em exame, sob pena de se negar vigência à regra específica para o caso.

Ademais, verifico que o artigo 17 da Medida Provisória em foco tem relação direta e exclusiva com o § 7º, do art. 195 da Constituição Federal, o que pode ser atestado pelo confronto dos dois dispositivos, pois em ambos há referência direta às entidades beneficentes de assistência social. E verifico que nesses dois dispositivos há o mesmo erro técnico relativo ao uso incorreto do termo "isenção" no lugar da imunidade.

A Recorrente é uma entidade sem fins lucrativos, cuja fruição da isenção da Cofins está prevista no art. 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35/91:

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

(...)

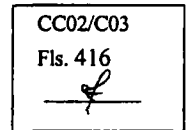
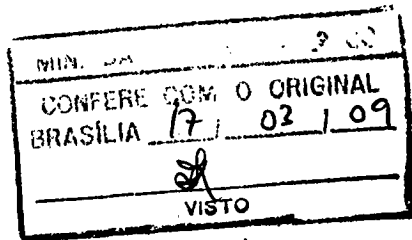
X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Por sua vez, o artigo 13 traz regra específica para afastar a incidência do PIS sobre as receitas de entidades sem finalidade lucrativa, merecendo destaque a previsão dos seus inciso IV, adiante destacado:

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:*

(...)

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;



(...)

Conectando-se as diferentes normas, como fez o legislador, a conclusão só pode ser no sentido de que, “a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas (...) X – relativas às atividades próprias das (...); IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural científico e as associações, a que se refere o artigo 15 da Lei n.º 9.532/97.

Noutro giro verbal, a Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 concedeu isenção da Cofins para as pessoas jurídicas que gozem de isenção do IRPJ, vinculando como requisitos somente os do artigo 12 da Lei n.º 9.532/97. Nos autos, constata-se que não houve nenhum questionamento por parte do Fisco sobre o preenchimento dos requisitos para isenção do IRPJ pela entidade.

Por fim, corroborando a linha desse voto, cumpre trazer a colação a Instrução Normativa SRF n.º 306/2003, que dispõe sobre a retenção dos tributos federais a serem efetuadas pelos órgãos públicos, fundações e associações.

Com efeito, regulamentando o art. 64 da Lei n.º 9.430/96 que determinou a retenção de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL na fonte, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal à pessoas jurídicas, “pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços”, dispôs a IN-SRF 306/2003, em capítulo próprio, as hipóteses em que não haverá a retenção, acenando o seu art. 25 com o regime jurídico da isenção para as “receitas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços” por entidades sem fins lucrativos. Ora, há nítido caráter contraprestacional nessas operações, tanto que os contratos se referem a “fornecimento de bens ou prestação de serviços” em que o beneficiário é o próprio poder público federal, e o prestador dos serviços uma entidade sem fins lucrativos.

Veja-se o texto dos dispositivos da mencionada IN-SRF n.º 306/2003:

(...)

“Hipóteses em que não Haverá Retenção

Art. 25. Não serão retidos os valores correspondentes ao imposto de renda e às contribuições de que trata esta Instrução Normativa, nos pagamentos efetuados a:

I - templos de qualquer culto;

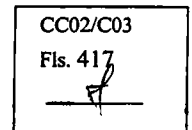
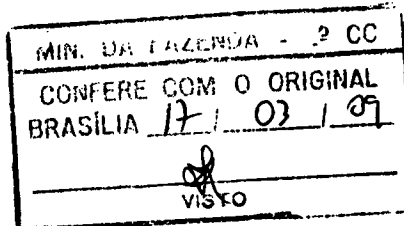
II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a que se refere o art. 12 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e às associações civis, a que se refere o art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997; (grifamos)

V - sindicatos, federações e confederações;

cup



(...)"

A relação transcrita da IN-SRF 306/2003 é a mesma que relaciona as entidades que gozam da isenção concedida pelo art. 14 da MP 2.158-35/2001. Quanto ao cumprimento dos requisitos, é elucidativo o comando do art. 26 da mesma IN-SRF:

Art. 26. Para efeito do disposto no art. 25, incisos III, IV e XI a entidade deverá apresentar à unidade pagadora, declaração, na forma do Anexo II, III ou VI, conforme o caso, em duas vias, assinadas pelo seu representante legal.

No caso da entidade Recorrente, os requisitos para o reconhecimento da isenção são unicamente aqueles relacionados no ANEXO III abaixo reproduzido:

ANEXO III

DECLARAÇÃO A QUE SE REFERE O ART.26

Ilmo. Sr.

(autoridade a quem se dirige)

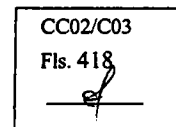
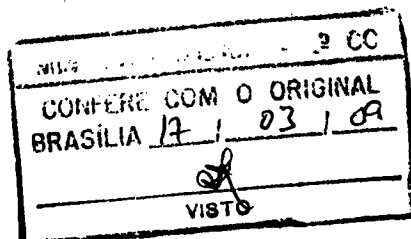
(Nome da entidade), com sede (endereço completo), inscrita no CNPJ sob o nº(...) DECLARA à (nome da entidade pagadora), para fins de não incidência na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins, e da contribuição para o PIS/Pasep, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que é entidade sem fins lucrativos (art. 20, inciso IV) de caráter (...) (...)

Para esse efeito, a declarante informa que:

I - preenche os seguintes requisitos, cumulativamente:

- a) é entidade sem fins lucrativos;*
- b) presta serviços para os quais foi instituída e os coloca à disposição do grupo de pessoas a que se destinam;*
- c) não remunera, por qualquer forma, seus dirigentes por serviços prestados;*
- d) aplica integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais;*
- e) mantém escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- f) conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovam 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;*

cup



g) apresenta anualmente *Declaração de Informações EconômicoFiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)*, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

II - o signatário é representante legal desta entidade, assumindo o compromisso de informar à Secretaria da Receita Federal e à unidade pagadora, imediatamente, eventual desenquadramento da presente situação e está ciente de que a falsidade na prestação destas informações, sem prejuízo do disposto no art.32 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeitará, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Veja-se que os requisitos listados são completamente diferentes dos requisitos para gozo da imunidade, que por sua vez estão listados no ANEXO II da referida instrução, verbis:

ANEXO II

DECLARAÇÃO A QUE SE REFERE O ART.26

Ilmo. Sr.

(autoridade a quem se dirige)

(Nome da entidade), com sede (endereço completo), inscrita no CNPJ sob o nº(...) DECLARA à (nome da entidade pagadora), para fins de não incidência na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que é instituição de educação ou de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Para esse efeito, a declarante informa que:

I - preenche os seguintes requisitos, cumulativamente:

a) é reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

b) é portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social;

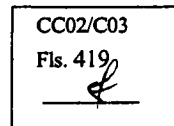
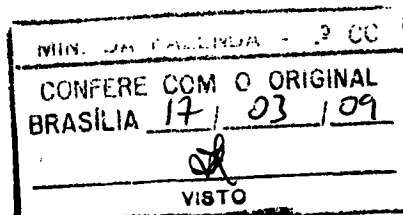
c) promove assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

d) é entidade sem fins lucrativos;

e) apresenta, anualmente, ao órgão do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS jurisdicionante de sua sede, relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior.

f) presta serviços para os quais foi instituída e os coloca à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado;

Cup



g) não percebem seus diretores, dirigentes, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, por qualquer forma, por serviços prestados e não usufruem eles vantagens ou benefícios a qualquer título

h) aplica integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais;

i) mantém escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

j) conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovam 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;

l) apresenta anualmente Declaração de Informações EconômicoFiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

m) recolhe os tributos retidos sobre os rendimentos pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumpre as obrigações acessórias decorrentes;

n) cumpre os demais requisitos estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamentos de suas atividades;

II - o signatário é representante legal desta entidade, assumindo o compromisso de informar à Secretaria da Receita Federal e à unidade pagadora, imediatamente, eventual desenquadramento da presente situação e está ciente de que a falsidade na prestação destas informações, sem prejuízo do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeitará, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990)

Local e data(...)

Assinatura do Responsável

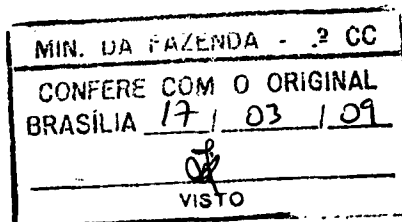
Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento da Cofins."

Em conclusão, voto por dar provimento ao recurso interposto, uma vez que a recorrente atende às exigências dos artigos 14 do CTN e 55 da Lei 8.212/91.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



Declaração de Voto

Conselheiro, EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Sem destoar da conclusão pelo provimento ao Recurso Voluntário, exponho minhas divergências quanto aos fundamentos para tanto. Para mim, não cabe aplicar aqui, em lançamento da Cofins, os requisitos do art. 14 do CTN, mas tão-somente aqueles do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Sem embargo dos sólidos argumentos do ilustre relator, e ressaltando a polêmica que o tema encerra, tanto na doutrina quanto jurisprudência, repito entendimento já adotado por mim em outros julgamentos nesta Terceira Câmara.

DELIMITAÇÃO DA LIDE E LEGISLAÇÃO CORRELATA

Para a solução do litígio convém atentar para os seguintes textos legais, especialmente:

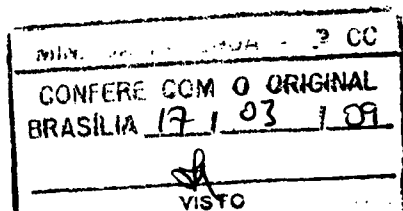
- art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que estatuiu imunidade relativa às contribuições para a seguridade social, às “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”; e

- art. 55 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, segundo o qual fica isenta das contribuições para a seguridade social a entidade beneficente de assistência social que atenda aos requisitos discriminados no artigo;

- arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/97, o primeiro tratando da imunidade específica de impostos, inserta no art. 150, V, “c”, Constituição, que abrange o patrimônio, renda ou serviços “das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”, e o segundo estabelecendo isenção para “as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”, isenção esta que atinge, além dos impostos, também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como expresso no § 1º do referido art. 15; e

- arts. 13, 14, X, e 15 da MP nº 1.858-6, de 29/06/99, atualmente MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 (nesta o art. 15 da MP nº 1.858-6/99 corresponde ao art. 17), que estabelecem, a partir de fevereiro de 1999, a isenção da COFINS para diversas entidades, dentre elas as “instituições de educação e de assistência social” a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97, as “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações” e as “fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público” (incisos III, IV e VIII do art. 13 MP nº 2.158-35/2001).





IMUNIDADES DOS IMPOSTOS (ART. 150 DA C.F.), DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 195, § 7º DA C.F.) E ISENÇÕES ESPECÍFICAS: DISTINÇÕES

Entendo devam ser afastados da lide em questão os arts. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, e 9º, IV, “c” e 14, do CTN, bem como o art. 12 Lei nº 9.532/97, todos eles tratando da imunidade específica dos impostos, que não se confunde com a imunidade para as contribuições para a seguridade social (subespécie da espécie contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo). Também cabe afastar o art. 15 de Lei nº 9.532/97, por estabelecer isenção que só se estende, além dos impostos, à Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL), mas não às demais contribuições para a seguridade social, dentre estas a COFINS.

Observem-se os referidos artigos 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

(...)

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.” (negritos ausentes no original).

Descartada a imunidade restrita aos impostos do art. 150, VI, “c”, da Constituição, bem como a isenção específica para o IRPJ e a CSLL do art. 15 da Lei nº 9.532/97, cabe averiguar se a recorrente enquadra-se na imunidade ou na isenção própria das contribuições para a seguridade social.

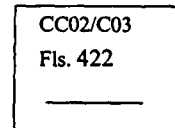
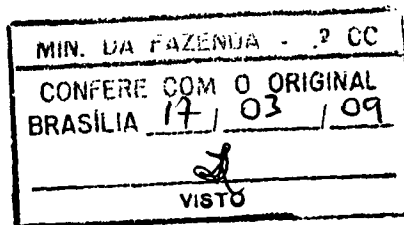
Como se sabe, a imunidade própria das contribuições para a seguridade social está estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição, tendo sido concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tais exigências são também aplicáveis à isenção, estatuída inicialmente no art. 6º, III, da LC nº 70, de 30/12/91 – cujo texto condiciona o gozo da isenção ao atendimento das exigências estabelecidas em lei, de forma semelhante à dicção do § 7º do art. 195 da Constituição -, e depois no art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Observe-se a MP nº 2.158-35/2001:

“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:

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail.



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;

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

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.

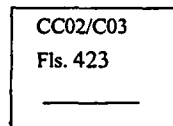
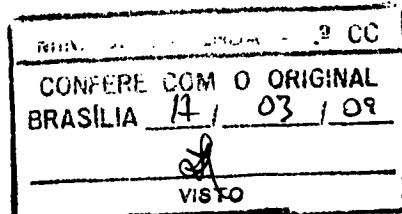
(...)

Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991."

No caso das entidades (ou instituições ou associações) de assistência social e de filantropia (respectivamente incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001), o art. 17 da referida da MP reporta-se expressamente ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, embora não houvesse necessidade. É que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as modificações adiante enunciadas, continua em pleno vigor, a determinar os requisitos para que uma entidade - incluindo as fundações privadas não instituídas nem mantidas pelo Poder Público - possa ser isenta em relação às contribuições para a seguridade social.

A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independente de ser associação, sociedade civil ou fundação de direito privado nem instituída pelo Poder Público, e da atividade exercida (saúde, previdência social, educativa, recreativa, cultural, científica, desportiva, etc), só fará jus à isenção se antes for de assistência social, isto é, se atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91





Quanto à expressão filantrópica, diz respeito à necessidade de a entidade prestar serviços gratuitos a quem deles necessitar. Não impede, todavia, a cobrança daqueles que podem efetuar o pagamento. Daí não ser razoável limitar as receitas próprias das entidades de assistência social somente aos recebimentos não contraprestacionais (mensalidades, contribuições e doações), na forma do Parecer Normativo CST nº 5/92. Tal limitação é aplicável às outras entidades discriminadas nos incisos I, II e V em diante do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, mas não aos incisos III e IV.

É que as outras entidades que não as de assistência social, enumeradas no referido art. 13, possuem objetos específicos, a limitar as suas receitas próprias. Assim, as receitas próprias dos templos (inc. I) são somente os dízimos e doações diversas; dos partidos políticos (inc. II), as contribuições permitidas por lei; dos sindicatos, federações e confederações (inc. V), a contribuição sindical fixada em assembléia e a prevista em lei (conforme o art. 8º, IV, da Constituição Federal), além de outros recebimentos previstos em estatutos tudo; dos serviços sociais autônomos, conhecidos por Sistema “S”, bem como dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (incs. VI e VII), as mensalidades e contribuições previstas em lei; das fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inc. VIII), bem como das fundações de direito público, os valores dos repasses orçamentários, além de contribuições e doações autorizadas em estatuto; dos condomínios (inc IX), as mensalidades dos condôminos; e da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e das Organizações Estaduais de Cooperativas (inc. X), as contribuições dos seus associados, além de outras receitas próprias.

Quanto às entidades de assistência social (incs. III e IV do art. 13 da MP nº 21.58-35/2001), se suas receitas próprias são todas condizentes com o seu objeto social, nada obriga sejam tributadas as receitas oriundas da prestação de serviços. O importante, para que a isenção (ou imunidade) desonere também as receitas contraprestacionais, é que, primeiro, sejam atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e segundo, que os serviços prestados se relacionem direta ou indiretamente com o objeto social da entidade.

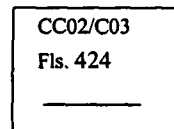
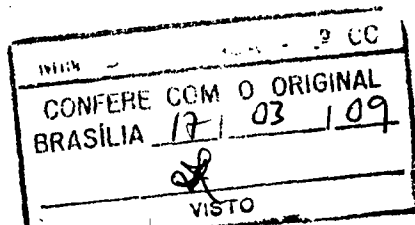
Ao final deste tópico, e a referendar que os mencionados incs. III e IV tratam ambos de entidades de assistência social, cabe destacar as diversas redações empregadas pelo legislador para se referir a essas instituições, ora tratando de imunidade, ora de isenção, algumas específicas. Observe-se:

- CTN, art. 9º, IV, “c”: “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo” (trata da imunidade restrita aos impostos, sendo que o *caput* do art. 14 do CTN, ao estipular os requisitos, diz simplesmente “entidades”);

- C.F., art. 150, VI, “c”: “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (trata da imunidade restrita aos impostos);

- C.F. art. 195, § 7º: “entidades beneficentes de assistência social” (imunidade própria das contribuições para a seguridade social);

- Lei nº 8.212/91, art. 55: “entidade beneficente de assistência social” (a meu ver trata de isenção para as contribuições da seguridade social, embora para muitos o dispositivo esteja regulamentando a imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição, apesar do art. 146, II, que exige lei complementar em matéria regulando limitações ao poder de tributar);



- Lei nº 9.532/97, art. 12: “instituição de educação ou de assistência social” (pretende regular a imunidade dos impostos, de que trata o art. art. 150, VI, "c", da Constituição);

- Lei nº 9.532/97, art. 15: “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis” (trata de isenção restrita ao IRPJ e à CSLL);

- Lei nº 9.732/98, art. 4º: “entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde” (trata de isenção específica);

- MP nº 2.158-35/2001, art. 13: “instituições de educação e de assistência social” a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532/97 (inc. III) e “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações”, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532/97 (inc. IV); e

- MP nº 2.158-35/2001, art. 17: “entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social”.

Nas duas Leis acima que tratam da isenção relativa às entidades de assistência social (Lei nº 9.732/98, art. 4º, e MP nº 2.158-35, arts. 13, III e IV e 17), há referência expressa ao art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim acontece porque, desde a edição da Lei nº 8.212/91, somente são isentas (ou imunes, para quem entende possa a imunidade ser regulada por lei ordinária) das contribuições para a seguridade social as entidades que, auferindo faturamento (antes da Lei nº 9.718/98) ou receita bruta (após a Lei nº 9.718/98), atendam aos requisitos do art. 55 em comento. Neste sentido é que o art. 46, parágrafo único do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS e da COFINS) também exige tais requisitos, para as “entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico”.

ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91: REQUISITOS PARA GOZO DA ISENÇÃO DA COFINS

O art. 55 da Lei nº 8.212/91 já estabelecia, na sua redação original, o seguinte:

“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:

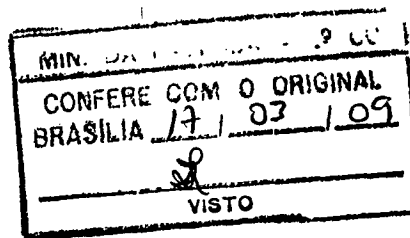
I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

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."

O dispositivo foi alterado, da forma seguinte:

"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;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996)

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

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

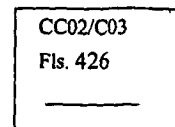
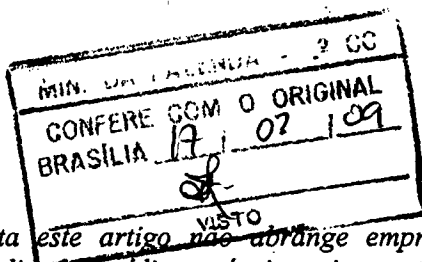
III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

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.

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§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.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028).

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

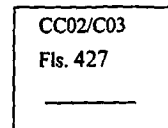
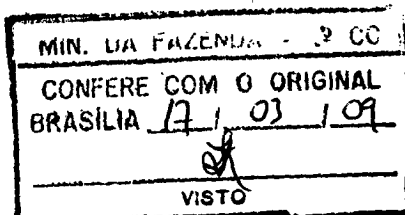
§6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3o do art. 195 da Constituição." (Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

Atualmente o art. 55 da Lei nº 8.212/91 continua eficaz conforme acima, sem as alterações constantes da Lei nº 9.732, de 11/12/98, cujos efeitos foram suspensos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento, em sede de liminar, da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028 (julgamento em 11/11/99, publicação em 16/06/2000, conforme informações obtidas na internet em 06/05/2005, no sítio do STF).

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi substituído pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social e renovável a cada três anos, na forma da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24/08/01. Com a sua extinção, o relatório de que trata o inciso V da Lei nº 8.212/91 deve ser apresentado anualmente ao órgão do INSS competente – é o que determina a Lei nº 9.528, de 10/12/97.

Neste ponto cabe ressaltar que a cobrança pelos serviços prestados, por si só, não descaracteriza a imunidade ou isenção. Desde que atendidos os outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a circunstância de uma entidade cobrar pelos serviços prestados não descaracteriza a isenção (ou imunidade). Um hospital beneficente de assistência social pode cobrar das pessoas não carentes, assim como uma faculdade pode cobrar mensalidades dos alunos que têm condições de pagá-las. O que não pode, sob pena de descaracterizar a assistência social, é a cobrança recair sobre as pessoas hipossuficientes.

É que, na forma dos arts. 6º e 203 da Constituição Federal, a assistência social deve ser prestada a quem dela necessitar, aos desamparados, e não a todos indistintamente. Assim, a filantropia ou beneficência, no sentido de amparo ou auxílio sem contrapartida, implica em prestação de serviços gratuitos àqueles que não têm condições de pagar. Neste sentido é que a Lei nº 8.742/93 informa:



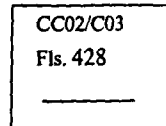
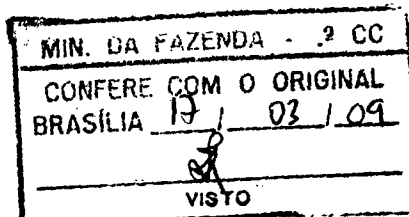
“Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.”

Tratando do tema, o Min. Moreira Alves, no despacho liminar na ADI nº 2.028-5, depois corroborado pelo Plenário do STF e que manteve a redação original do art. 55 da Lei nº 8.212/91, sem as alterações da Lei nº 9.732/98, assim interpreta o § 7º do art. 195 da Constituição:

“No preceito, 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. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes.

A cláusula que remete à disciplina legal - e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso OII do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo - não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Excelentíssimo Ministro de Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da Lei nº 8732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando - repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados - a assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 007º do artigo 195 da Constituição Federal visa a estimular.

Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva.



(...)

Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 001º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei nº 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 003º, 004º e 005º, bem como dos artigos 004º, 005º e 007º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.


No caso específico das entidades de saúde, o § 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, também introduzido pela Lei nº 9.732/98, determinou que serão consideradas entidades beneficentes de assistência social aquelas que prestam pelo menos sessenta por cento dos seus serviços através do Sistema Único de Saúde (SUS). Referido parágrafo, cuja eficácia encontra-se suspensa pela ADI nº 2.028, de todo modo não dispensava a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, como, aliás, está assentado no art. 206 do Decreto nº 3.048, de 06/05/99 (Regulamento da Previdência Social), art. 207.

Além da isenção acima, há uma outra, esta específica para as Contribuições Previdenciárias. Trata-se da estabelecida pelo art. 4º da Lei nº 9.732/98 (cujos efeitos estão suspensos pelo STF, conforme ADI 2.028, cautelar julgada em 11/11/99) e que, no Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 06/05/99), consta do seu art. 207. Tal isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional conforme a Lei nº 9.394/96 ou que atenda ao Sistema Único de Saúde, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes, ou do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial. Para ser concedida, se for o caso (a despeito do julgamento do STF), de todo modo não se dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, tal como já informa o próprio art. 4º da Lei nº 9.732/98.

Também não dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a isenção específica para as Contribuições Previdenciárias, estabelecida pelo art. 4º da Lei nº 9.732/98 (cujos efeitos estão suspensos pelo STF, conforme ADI 2.028, cautelar julgada em 11/11/99) e que, no Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 06/05/99), consta do seu art. 207. Tal isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional conforme a Lei nº 9.394/96 ou que atenda ao Sistema Único de Saúde, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes, ou do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial. Para ser concedida, se fosse o caso (ou seja, a despeito do julgamento do STF), de todo modo não se dispensaria a exigência dos constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Outrossim, os requisitos do art. 55 em comento se aplicam às entidades mantenedoras de instituições privadas de ensino superior comunitárias, confessionais e filantrópicas ou constituídas como fundações (art. 7º-C da Lei nº 9.131, de 24/11/1995, incluído pela Lei nº 9.870, de 23/11/1999).

Como será demonstrado adiante, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 pode ser interpretado como se referindo a isenção (LC nº 70/91, art. 6º, III, e MP nº 2.158-35/2001) ou a imunidade (Constituição, art. 195, § 7º). De todo modo, a legislação infraconstitucional igualou as condições para gozo dos dois benefícios, embora imunidade e isenção sejam juridicamente inconfundíveis. A justificativa mais plausível para tanto pode ser encontrada na circunstância

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 17/03/09

VISTO

CC02/C03
Fls. 429

de que em ambos os efeitos econômicos são idênticos – tanto imunidade como isenção evitam a tributação.

ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO: NORMA IMUNITÓRIA DE EFICÁCIA COMPLEMENTÁVEL, NÃO REGULADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91 PORQUE ESTE TRATA DE ISENÇÃO, VEZ DE IMUNIDADE.

Para muitos o art. 55 da Lei nº 8.212, em vez de instituir isenção, pode ser considerado norma que regulamenta o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Por isto dá no mesmo investigar se a recorrente faz jus a tal imunidade, ou à isenção: os requisitos são idênticos, como já dito.

A expressão “isentas”, no § 7º do art. 195 da Constituição, deve ser lida como “imunes”. No caso, impõe-se a chamada interpretação corretiva. A insuficiência da interpretação literal ou gramatical, mais uma vez, decorre da circunstância de ser o Direito um sistema. Assim, o significado de determinada expressão constante de texto de lei não é necessariamente aquele dado pelo dicionário, mas o extraído do conjunto das normas jurídicas. O hermeneuta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições, interpreta a referência a isenção como significando imunidade. Se o leigo e o legislador podem fazer confusão com os dois conceitos, o hermeneuta jurídico assim não deve proceder, pois os institutos da imunidade e da isenção possuem uma diferença básica: enquanto a primeira é sempre estatuída na Constituição, a segunda é matéria da legislação infraconstitucional.

A despeito de posições contrárias, entendo que o referido art. 195, § 7º, veicula norma de eficácia complementável, que necessariamente há de ser regulamentada por meio de lei complementar, face ao disposto 146, II, do texto constitucional. Este inc. II, assim como o inc. I que lhe antecede, não trata de “normas gerais”, previstas tão-somente no inc. III.

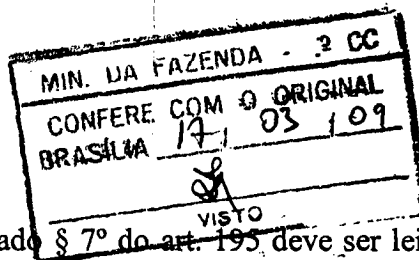
A diferença é crucial porque somente o inc. III é que comporta regulamentação via lei ordinária. No que os textos legais tratarem, **de modo específico**, sobre os temas relacionados nas suas alíneas, pode o legislador se utilizar de lei ordinária. Assim acontece com a decadência e a prescrição, por exemplo. Por isto a Lei nº 8.212/91, ao regulamentar a decadência e a prescrição da espécie contribuições para a seguridade social, não deve ser acoimada de inconstitucional por suposta ofensa ao art. 146, III, em comento.

A lei complementar requerida pelo inc. III fica reservada às “normas gerais”: um prazo decadencial geral, para todos os tributos, como estabelecido pelo CTN, só pode ser alterado mediante lei complementar.

Longe de se referir a “normas gerais”, o inc. II diz simplesmente o seguinte: “regular limitações constitucionais ao poder de tributar.” Ou seja, toda e qualquer limitação constitucional ao poder de tributar, dentre elas a imunidade, deve ser regulamentada por lei complementar.

Pelas razões acima é entendo não ter sido regulamentado, até hoje, o § 7º do art. 195 da Constituição. Isto a despeito de o STF já ter interpretado que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, em vez de simplesmente instituir isenção, **pode ser considerado** norma que regulamenta a imunidade em foco. Digo pode, em vez de deve, porque o STF ainda não





decidiu se a lei requerida pelo mencionado § 7º do art. 195 deve ser lei complementar ou lei ordinária.

O referido art. 195, § 7º, é norma de eficácia limitada ou complementável, dependente de lei infraconstitucional para lhe dar eficácia plena.

A doutrina norte-americana classificou as normas constitucionais, quanto à eficácia jurídica, em dois grupos: auto-executáveis ou auto-aplicáveis e não auto-executáveis ou não auto-aplicáveis. As primeiras com eficácia jurídica plena e aplicação imediata porque regulando diretamente as matérias, e as segundas com eficácia jurídica limitada porque dependentes de outras normas infraconstitucionais, pelo que de aplicação mediata.¹

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,² julgou insuficiente a divisão bipartite acima e propôs a sua divisão tricotômica. Esta identifica, ao lado das normas de eficácia plena, aptas a produzir todos os seus efeitos por si sós, já que o constituinte editou desde logo uma normatividade completa, mais dois grupos, agora empregando-se a nomenclatura proposta por Maria Helena Diniz:³ o das normas constitucionais de eficácia **restringível**, que podem ter a eficácia jurídica contida (e não necessariamente a tem, como dá a entender o termo contida, empregado por J. Afonso), a depender da legislação infraconstitucional superveniente ou ainda de determinadas circunstâncias postas na própria norma (estado de sítio, por exemplo); e o grupo das normas constitucionais de eficácia jurídica **complementável** ou dependente de complementação (ou limitada, no dizer de José Afonso da Silva), cuja eficácia jurídica é a menor de todas, dado que o legislador constituinte estabeleceu uma normatização cuja eficácia plena depende da legislação infraconstitucional.

Como até mesmo as normas de eficácia jurídica complementável possuem uma eficácia mínima a partir da vigência, o art. 195, § 7º, mesmo antes da Lei nº 8.212/91 (para quem entende que o art. 55 desta regulamenta aquele), já impedia que as entidades beneficentes de assistência social pudessem ser tributadas de forma mais onerosa que as outras pessoas jurídicas. Se a Constituição pretende a imunidade, a reduzir a tributação, não se pode admitir um tratamento no sentido oposto, a agravá-la.

Por fim, e para corroborar que o STF ainda não se pronunciou de modo definitivo sobre o tema, reporto-me a julgamentos da Colenda Corte, cujos trechos transcrevo abaixo.

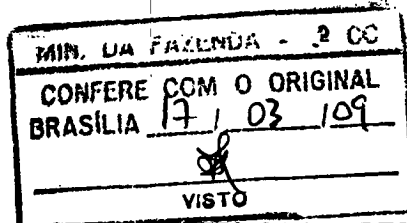
No julgamento da Medida Cautelar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802,⁴ em 27/08/98 (até hoje sem julgamento do mérito), o STF, por unanimidade, sinalizou que lei ordinária pode dispor sobre a constituição e o funcionamento de entidade imune, mas não sobre os limites da imunidade. Observe-se a parte da ementa que trata do tema:

¹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88.

² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

³ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.113.

⁴ Na ADI nº 1.802, a decisão cautelar foi a seguinte: “deferida, em parte, a medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e da alínea f do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, “caput” e do art. 14, todos da Lei-9532, de 10/12/1997. Indeferida com relação aos demais.”



"1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos limites da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar."

Cabe observar, no entanto, que a distinção acima não é precisa. Afinal, ao tratar dos requisitos de entidade imune, ao menos indiretamente a lei está tratando dos limites da imunidade.

No julgamento da Medida Cautelar da ADI nº 2.028, em 11/11/99 (igualmente sem julgamento do mérito até hoje), o Colendo Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, mas o fez sob o pressuposto de inconstitucionalidade material. Os dispositivos da Lei nº 9.732/98 teriam estabelecido "requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade", nos dizeres da ementa que reproduzo abaixo:

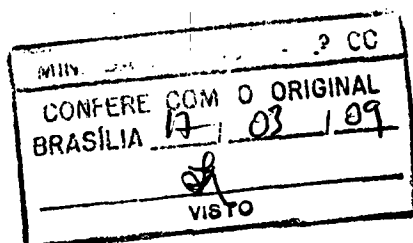
"Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

- Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

- De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte 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 a legislação complementar.

- No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

- É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse



princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência.

- Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta.

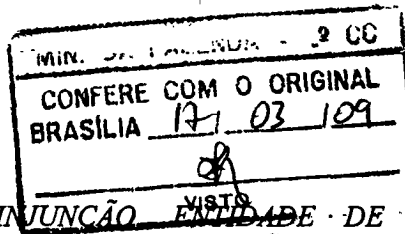
Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

- Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada.

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora".

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta." (STF, Medida Cautelar na ADI nº 2.028, Relator Min. Moreira Alves, julgamento em 11/11/1999, grifos ausente no original).

Posteriormente, no Mandado de Injunção nº 605/RJ, julgado em 30/08/2001, o Pleno do STF voltou a admitir a aplicabilidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91 como norma regulamentadora do § 7º do art. 195 da Constituição. Observe-se:



"MANDADO DE INJUNÇÃO ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI Nº 9.732/98.

Não cabe mandado de injunção para tornar efetivo o exercício da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Carta Magna, com alegação de falta de norma regulamentadora do dispositivo, decorrente de suposta inconstitucionalidade formal da legislação ordinária que disciplinou a matéria. Impetrante carecedora da ação."

O relator desse Mandado de Injunção nº 605, Ministro Imar Galvão, assim se manifestou em seu voto:

"Dispõe o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal:

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

Por sua vez, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei nº 9.732/98, tem a seguinte redação:

(...)

Entende a impetrante que a referida lei, por ser ordinária, não poderia "regular o gozo de IMUNIDADES, que, devido ao direito subjetivo constituído, são limitações constitucionais ao poder de tributar", a serem disciplinadas, no caso, por lei complementar, cuja inexistência justificaria, no seu entender, o exercício do benefício constitucional.

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de apreciar a questão no julgamento do Mandado de Injunção nº 609, relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, e objeto de agravo regimental, assim ementado:

"Isenção de contribuição das entidades beneficentes de assistência social para a seguridade social (art. 195, § 7º, da Constituição).

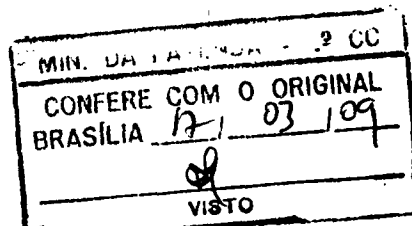
Inadmissibilidade do mandado de injunção para tornar viável o exercício desse direito, por não se tratar da falta de norma regulamentadora, mas da argüição de inconstitucionalidade de normas já existentes, causa de pedir incompatível com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição."

Destaca-se do voto do eminente Relator a seguinte passagem, que se aplica integralmente à hipótese dos autos:

(...)

Na suposta inconstitucionalidade de norma regulamentadora e não na sua falta – como exige a Constituição (art. 5º, LXXI) – reside a causa de pedir da presente ação, de todo incompatível com o pressuposto processual de admissibilidade do mandado de injunção."

Esse entendimento foi mantido no julgamento do Mandado de Injunção nº 608, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, mesmo depois de a Corte



deferir medida cautelar, na ADI nº 2.028, para suspender provisoriamente a eficácia de parte das disposições legais questionadas pela requerente.

Ante o exposto, meu voto julga a impetrante carecedora da ação."

Antes, em 02/08/91 - poucos dias depois de editada a Lei nº 8.212 (publicada em 25/07/91) -, o STF julgou o Mandado de Injunção nº 232, assim se pronunciando (negrito acrescentado):

"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.

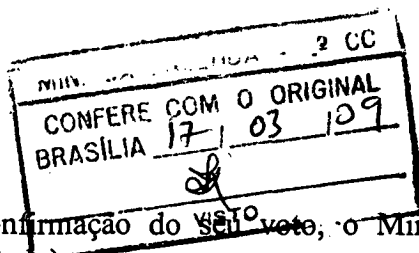
- Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, § 7º, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida." (STF, Mandado de Injunção nº 232/RJ, julgado em 02/08/91, DJ de 27/03/92, no qual se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em face da não regulamentação do § 7º do art. 195 da Constituição).

Segundo o Acórdão prolatado pelo STF no referido Mandado de Injunção nº 232/RJ, por maioria (vencidos os Min. Marco Aurélio, Carlos Velloso e Célso Borja, que também deferiam o Mandado, mas em termos diversos) o Colendo Tribunal declarou que Congresso estava em mora quanto à regulamentação da imunidade estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição. Mora que perdura até hoje porque ainda não editada lei complementar para tanto.

Por oportuno, cabe observar que o STF, por um lado, não exigiu lei complementar para regulamentar a imunidade em questão. Por outro, rejeitou a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional para tanto. Observe-se o voto do relator, Ministro Moreira Alves:

"(...)

2. Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse se exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou as expectativas de, se virem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verã nascer para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas depende ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º."



Por ocasião da confirmação do ~~voto~~ voto, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou (com negrito acrescentado).

“(…)

No caso, em face dos votos divergentes, ou se aplica a norma do Código Tributário Nacional por estar ela em vigor e, conseqüentemente, não há a omissão que dá margem ao mandado de injunção, ou se está legislando, sem que a constituição tenha dado ao Poder Judiciário competência essa que, no Estado democrático, é dos Poderes Políticos – o Legislativo e o Executivo -, que recebem seus mandatos pelo voto popular. A esse respeito, já me manifestei longamente no voto que proferi em questão de ordem no Mandado de Injunção nº 107, voto esse que foi acompanhado pela unanimidade da Corte, naquela ocasião.

A solução que dou, neste caso concreto – o de marcar prazo para que o Congresso supra sua omissão inconstitucional, sob pena de, não o fazendo, o requerente tenha reconhecido a imunidade a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição sem as restrições que a lei futura poderá estabelecer -, está dentro da linha de orientação tomada na referida questão de ordem, pois se trata de reconhecimento que não envolve a atuação legislativa por parte desta Corte.”

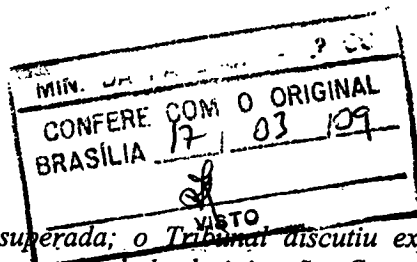
No mesmo Mandado de Injunção nº 232 assim se manifestou o Ministro Sepúlveda Pertence:

“Senhor Presidente, acompanhei, com a maior atenção, o voto hoje proferido pelo eminente Ministro Célio Borja, de acentuada perspectiva kelseniana, que muito me agradou.

Mas não consegui, a partir das premissas estabelecidas na jurisprudência do Tribunal, fugir ao dilema que, a certa altura do debate, S. Exa. mesmo, o Ministro Célio Borja, confessou se lhe ter colocado. O primeiro termo desse dilema, que me pareceu muito adequado ao voto de S. Exa., era, simplesmente, o de que, a partir da existência de uma lei, claramente recebida pela ordem constitucional vigente, para disciplinar a imunidade tributária de impostos (também está sujeita, pelo art. 150, § 4º, “c”, ao atendimento aos requisitos da lei para a caracterização das instituições de assistência social sem fins lucrativos), S. Exa. aplicou os mesmos critérios nela estabelecidos ao caso do art. 195, § 7º, que não é, em substância, mais do que uma extensão ao caso específico da imunidade aos impostos “stricto sensu” à figura tributária da contribuição previdenciária do empregador. Ora, isso é integração por analogia.

Por isso, como antecipei, se o voto de S. Exa. tivesse sido posto quando examinávamos o cabimento deste mandado de injunção, ele me tivesse levado a acompanhar, por este fundamento, aqueles que dele não conheciam por entender que, mediante processo de integração analógica, se poderia transplantar aqueles requisitos de identificação da instituição de assistência social sem fins lucrativos beneficiada no art. 150 à instituição de beneficência referida no art. 195, § 7º da Constituição.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the signature of the author of the text.



Mas a matéria foi superada; o Tribunal discutiu expressamente o problema e conheceu do mandado de injunção. Com isso, afirmou a exigência, para viabilizar aquele direito incompleto, aquele direito obstado, aquele direito paralisado, do art. 195, § 7º, de uma complementação legislativa. A partir daí, já não podendo entender o caso como de integração analógica, não posso fugir à outra conclusão: estabeleceu-se norma, embora individual, para o caso concreto. E esta é a corrente sustentada pelos eminentes Ministros Marco Aurélio e Carlos Veloso, mas à qual tem sido infenso o Tribunal.

Fico, pois, com a convicção que formara quando do início do julgamento, que leva à solução do eminente Ministro Moreira Alves, e que revela, mais uma vez, as potencialidades da formulação ortodoxa, que se fixou no Mandado de Injunção 107, ou seja: sempre que o caso permitir, inserir, no mandado de injunção, uma cominação, com o sentido cautelar ou compulsivo e levar à agilização do processo legislativo de complementação da norma constitucional, sem, no entanto, se substituir definitivamente o Tribunal ao legislador.

Com essa breves explicações de homenagem aos três votos em sentido contrário, peço vênia para acompanhar, no caso, a solução do eminente relator."

Após essa manifestação, votou o Ministro Octavio Gallotti (negrito acrescentado):

"Sr. Presidente, dispõe a Constituição Federal no inciso LXXI do art. 5º:

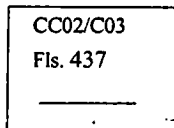
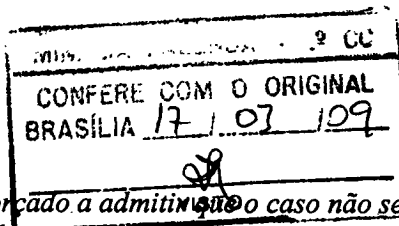
"Conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania".

Cumprе distinguir entre aquilo que consiste em falta de norma regulamentadora que torne inviável o exercício dos direitos e liberdade, de um lado, e, de outro lado, a simples lacuna do ordenamento jurídico, que pode ser suprida, objetivamente, pelo Juiz, de acordo com o art. 126 do Código de Processo Civil, nestes termos:

"O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito."

No caso em apreciação, Sr. Presidente, penso que o que ocorre é, verdadeiramente, a falta de norma regulamentadora e não a simples lacuna que torne possível o emprego da analogia. Por isso, estou acompanhando o voto do eminente Ministro MOREIRA ALVES, que abre, ao Poder Legislativo, o ensejo de suprir a falta de norma regulamentadora, em determinado prazo, editando a lei necessária.

Se estivesse convencido de que houvesse simplesmente uma lacuna, supriavel por meio da analogia, segundo o critério objetivo do magistrado, sem depender do critério subjetivo do legislador, penso



que seria, então, forçado a admitir que o caso não seria de mandado de injunção e sim de mandado de segurança ou outro instrumento processual, que não o mandado de injunção.

Peço vênia, por isso, aos eminentes Ministros que dele divergiram, para deferir o Mandado de Injunção nos termos, em que o faz o eminente Ministro-Relator."

Estas as razões pelas quais entendo que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 trata de isenção, vez de imunidade.

CONCLUSÃO

Do exposto cabe concluir que as entidades de assistência social e as filantrópicas somente são isentas (ou imunes, para quem entende que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 está regulamentado o § 7º do art. 195 da Constituição) da Cofins se atenderem aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Como a recorrente atende a tais requisitos – é o que concluiu a diligência determinada por esta Terceira Câmara -, faz jus à isenção. Daí a improcedência do lançamento.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso para reconhecer a isenção.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS