



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.007077/00-16
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-003.285 – 3ª Turma
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria COFINS - IMUNIDADE
Recorrente SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/01/1999

COFINS. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA

SOCIAL. IMUNIDADE. O atendimento gratuito ao hipossuficientes é condição mínima para o gozo da imunidade 'deferida às entidades que prestem os serviços definidos no art. 203 da Constituição e os coloquem à disposição da comunidade em geral. Precedentes do STF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda (Relator), Maria Teresa Martinez López, Ivan Allegretti, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Fabiola Cassiano Keramidas, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Redator *ad hoc*

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Ivan Allegretti, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto pelo SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC (fls. 484 a 500) contra o v. acórdão proferido pela Colenda Quarta Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 419 a 428) que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, por reconhecer que para o gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é condição mínima o atendimento gratuito aos hipossuficientes.

O Auto de Infração (fls. 10 a 29) foi lavrado para exigência de COFINS, relativamente ao período de 30/04/1992 a 31/01/1999, pelo não recolhimento da contribuição, devida à alíquota de 2% (art. 2º da LC 70/91).

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento (fls. 30 a 34), a contribuição é devida pelo fato de a entidade ter auferido receitas decorrentes da prestação de serviços educacionais e, dentre os requisitos estabelecidos em lei para que a sociedade seja enquadrada como imune/isenta, teria apenas o registro no CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social), por meio do processo nº 28990.015387-94-39, o qual foi deferido através da Resolução nº 142/97, de 05/12/1997, não possuindo o Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Ademais, segundo a fiscalização, conforme disposto no art. 2º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 113 de 21 de setembro de 1998, e segundo previsto nos artigos 12 a 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, mesmo se enquadrado como entidade imune/isenta, tal situação não se aplicaria quanto à COFINS relativamente a receitas de serviços educacionais.

Regularmente cientificada da constituição do crédito tributário, a ora Recorrente apresentou Impugnação (fls. 177 a 189), tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte proferido acórdão (fls. 281 a 290) que restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/01/1999

Ementa: IMUNIDADE.

Os dispositivos constitucionais sobre imunidade são interpretados literalmente. O § 7º, do art. 195, da Constituição da República de 1988, só se aplica ao faturamento das entidades que atenderem, concomitantemente, aos requisitos estabelecidos em toda e qualquer legislação tributária que disponha sobre condições de imunidade.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 298 a 318), ao qual foi negado provimento, conforme acórdão a seguir ementado:

COFINS. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. O atendimento gratuito aos

hipossuficientes é condição mínima para o gozo da imunidade deferida às entidades que prestem os serviços definidos no art. 203 da Constituição e os coloquem à disposição da comunidade em geral. Precedentes do STF.

Recurso negado.

Em vista da decisão acima, o Contribuinte opôs embargos declaratórios (fls. 446 a 456), alegando que o r. acórdão recorrido conteria contradições, tendo em vista que a questão da gratuidade mínima dos cursos que ministra não foi posta explicitamente como condicionante para o gozo da imunidade do Auto de Infração e que, na decisão recorrida, não se teria atentado para a verdade material, acostando aos embargos relatórios encartes que atestam o oferecimento de cursos gratuitos.

Foi negado seguimento aos embargos (fls. 461 a 462), ao fundamento de que a ora Recorrente tentara fazer prova da gratuidade de cursos não ofertadas em momento inoportuno nos autos. Ademais, a prova então coligida ao processo, ao invés de impugnar, confirmaria a conclusão que embasa o julgamento, é dizer, apenas alguns cursos foram oferecidos “gratuitamente”, e o que caracteriza a beneficência seria o fato de alguém que não disponha de recursos poder se qualificar de forma gratuita, o que pressupõe a escolha e o pleno acesso aos cursos da instituição.

Ato contínuo, foi interposto recurso especial de divergência pelo contribuinte (fls. 484 a 500), defendendo, em síntese, que, assim como nos julgados relacionados, o SENAC, enquanto entidade assistencial e educacional, aplica as suas receitas integralmente aos seus objetivos de educação profissional e assistência social, não possuindo finalidade lucrativa, o que não implica gratuidade de serviços para que seja reconhecida a imunidade. Ademais, a entidade cumpre todas as regras constantes do art. 14 do CTN.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 685 a 688.

A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões (fls. 692 a 706), alega que a educação remunerada configura atividade econômica e não de assistência social, de acordo com a Lei nº 8.274/93 (Lei de Organização da Assistência Social), descabendo falar em direito à imunidade com base no art. 195, § 7º, da Constituição. Alega ainda que para fazer jus a tal benefício, deve-se observar não só os requisitos materiais previstos no artigo 14 do CTN, como também aqueles formais elencados no art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator *ad hoc*

Por intermédio do Despacho de fl. 1.410, nos termos do art. 17, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, incumbiu-me o Presidente da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a formalizar o voto vencido do presente acórdão. Ressalte-se que o relator original entregou o relatório e o voto vencido à secretaria da Câmara Superior. Contudo, em virtude de sua renúncia ao mandato, não foi possível concluir a formalização do citado voto.

Desta forma, adota-se o voto vencido entregue pelo relator original, Conselheir Rodrigo Cardozo Miranda, vazado nos seguintes termos:

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o recurso deve ser conhecido e, no mérito, julgado procedente.

Defende a Recorrente, em todo o processo, essencialmente, que: i) O SENAC é uma entidade de Serviço Social autônoma (e não uma entidade educacional, conforme estabelecido na IN SRF 113), criada por meio do Decreto-Lei 8.621/1946, e regulamentada pelo Decreto 64.843/1967; ii) o art. 195, §7º, da CF, estabelece que a imunidade seja aplicada também às instituições de assistência social; iii) os requisitos estabelecidos em lei para usufruir do benefício constam do art. 14 do CTN; iii) oferece alguns cursos gratuitos, mas, para que lhe seja conferida a imunidade, basta que não apresente finalidade lucrativa e que cumpra os requisitos estabelecidos no CTN.

A matéria em discussão, em sede especial, diz respeito ao enquadramento do Recorrente como entidade de assistência e beneficência social, para fins do gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, e a necessidade, para tanto, de oferecimento gratuito de seus cursos a hipossuficientes e observância dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e no art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

Deveras, consiste o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em verdadeira norma imunizante, concedendo “isenção” da contribuição para seguridade social às entidades beneficentes que atendam as exigências especificadas em lei.

Conforme demonstrado pela Recorrente, as normas instituidoras do SENAC (Decretos-Leis 8.621/1946 e 8.622/1946, bem como Decreto 61.843/1967) preveem que essa instituição parafiscal tem por finalidade a organização e administração de escolas de aprendizagem comercial, promover a melhoria do aparelhamento escolar e determinado número de matrículas gratuitas, aplicar o quanto arrecadado de contribuições no desenvolvimento de suas atividades, não ter finalidade lucrativa, dentre outros. Constitui-se, portanto, numa entidade de assistência social e formação profissional.

Dos acórdãos paradigmas é possível se inferir o entendimento de que a própria legislação que previu a instituição do SESI (entidade análoga ao SENAC) a caracterizou como instituição de educação e assistência social, de acordo com o preceituado na Constituição. Assim, o serviço social autônomo prestado por essa instituição, de acordo com a lei específica que o regulamente, caracterizariam, de per si, essa entidade como de assistência social para fins de gozo da imunidade fiscal.

Assim, não obstante tenham sido reconhecidos como constitucionais os requisitos elencados no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 para as entidades em geral, deve-se compulsar a legislação específica atinentes às Instituição do Sistema S, para que se possa ou não aferir pela possibilidade dessas entidades usufruírem a imunidade constitucional.

Segundo o art. 13 da Lei n. 2.613/55, as instituições do Sistema S terão ampla isenção fiscal, tal como se equiparadas à União:

Art 11. O S. S. R. é obrigado a elaborar anualmente um orçamento geral, cuja aprovação cabe ao Presidente da República, que englobe as previsões de receitas e as aplicações dos seus recursos e de remeter ao Tribunal de Contas no máximo até 31 de março do ano seguinte, as contas da gestão anual,

acompanhadas de sucinto relatório do presidente, indicando os benefícios realizados.

Art 12. Os serviços e bens do S. S. R. gozam de ampla isenção fiscal como se fôssem da própria União.

Art 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). (Vide Lei nº 8.706, de 1993)

Desta forma, referida lei – tal como o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 9.403/46 – concedeu “isenção” plena ao SENAC, a qual abrange tanto impostos como contribuições sociais.

Referida norma, então em vigor e específica para entidades como SENAC, não estabelece quaisquer requisitos- além daqueles materiais estabelecidos pelo CTN - para o gozo da imunidade/“isenção”. Neste sentido, é o entendimento recente do E. Superior Tribunal de Justiça, conforme decisão a seguir ementada:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO APLICADA AO SESI. VIGÊNCIA DOS ARTS. 12 E 13 DA LEI N. 2.613/55.

1. O SESI goza da isenção prevista nos arts. 12 e 13 da Lei n. 2.613/55 sendo esta aplicável à COFINS.

2. Irrelevante a classificação do SESI como entidade beneficente de assistência social ou não, pois sua isenção decorre diretamente da lei (arts. 12 e 13 da Lei n. 2.613/55) e não daquela condição que se refere à imunidade constitucional (art. 195, §7º, da CF/88). O raciocínio também exclui a relevância de se verificar o cumprimento dos requisitos do art. 55, da Lei n. 8.212/91 (agora dos arts. 1º, 2º, 18, 19, 29 da Lei n. 12.101/2009), notadamente, a existência de remuneração ou não de seus dirigentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ. REsp 1.425.931/RS. 2013/0410762-0. Segunda Turma. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. 18/02/2014. Dje: 25/02/2014).

Ainda sobre a imunidade das entidades do “Sistema S”, o CARF já se posicionou favoravelmente ao seu reconhecimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. COFINS. SENAC. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. LEI 2.613/46.

A norma constitucional do art. 195, §7º, CF determina a isenção na verdade, imunidade de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes que atendam às exigências legais.

As normas instituidoras do SENAC Serviço Nacional de Aprendizagem

Comercial (Decretos-leis 8.621/46 e 8.622/46) dispuseram que ele tem como finalidade a organização e administração de escolas de aprendizagem comercial (art. 1º, Decreto-lei 8.621/46), determinando, inclusive, a oferta de matrículas gratuitas (art. 3º, Decreto-lei 8.621/46), bem como prevendo que o produto da arrecadação da contribuição para esta instituição seja aplicado em suas unidades (art. 4º, §2º, Decreto-lei 8.621/46), características que demonstram sua natureza jurídica de entidade beneficente. A Lei 2.613/55 dispõe que o SENAC gozará de ampla isenção fiscal como se fosse a própria União (art. 13). As entidades pertencentes ao chamado sistema “S” (SESC, SENAI, SESI, SENAC, SEST, SENAT) gozam de imunidade tributária, sendo-lhes dispensada a apresentação de certificado emitido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social. Dita imunidade compreende não apenas os impostos, mas também as contribuições sociais, a exemplo da COFINS.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

(CARF. 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Proc. 10680.013441/2008-89. Acórdão 3401-002.417. Relator: Fernando Marques Cleto Duarte. Sessão de 22/10/2013, publicado em 17/07/2014).

Mister se faz, portanto, o reconhecimento da imunidade tributária, conforme Decretos-Leis 8.621/1946 e 8.622/1946, Decreto 61.843/1967, c/c o artigo 195, § 7º, da Constituição e artigos 12 e 13 da Lei nº 9.403/46.

Com base nesses fundamentos, o relator original votou no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte, para reconhecer como indevidos os lançamentos relativos à COFINS, no período de abril/1992 a janeiro/1999, tendo em vista que a instituição goza da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, sendo vencido pelo voto de qualidade.

Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Fui designado para redigir o acórdão por meio do qual o colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitou o recurso do sujeito passivo, entendendo não se lhe aplicar a imunidade de que cuida o art. 195, § 7º da Constituição Federal.

Ao fazê-lo, ratificou o colegiado a premissa por mim adotada por ocasião do julgamento do recurso voluntário do sujeito passivo e que não foi rebatida no especial: a de que a instituição não presta gratuitamente nenhum de seus cursos regulares.

Com efeito, pretendeu o longo recurso demonstrar a desnecessidade que isso ocorra, valendo-se, para tanto, de reiterada jurisprudência.

Não tendo ela, porém, sensibilizado a maioria (qualificada) do colegiado superior, ao contrário, tendo sido mantida a base do voto por mim proferido há oito anos, peço vênia para, aqui, meramente transcrevê-lo:

Como apontado no relatório, pretende a fiscalização exigir a contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins - do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC sobre as receitas obtidas pela entidade a título de prestação de serviços educacionais. Em específico, tributou os valores recebidos como contraprestações pelos cursos prestados.

O deslinde da questão passa primeiro pelo apropriado enquadramento da tributação aqui discutida. É que no confuso Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento, de fls. 26/27, a fiscalização menciona uma série de atos legais e normativos que justificariam, em seu entender, a tributação perpetrada. O enquadramento legal do lançamento, de fl.10, porém, restringe-se aos arts 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91. Fundamentalmente, no termo se afirma que a Instrução Normativa nº 113/98 assegura que as entidades educacionais imunes/isentas que cumpram os requisitos dos arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532/97 não estão dispensadas do recolhimento da Cofins. Menciona-se ainda no mesmo termo o Parecer Normativo CST nº 05/92

Apenas de passagem levanta-se, no auto, a questão de se enquadrar o SENAC na condição de entidade beneficente de assistência social. Repele-se essa possibilidade sob simplório argumento (fl. 27) de que a instituição não possui o Registro de "entidade beneficente de assistência social" concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Ao assim fazer, embora não explicitamente, está a fiscalização condicionando o gozo da imunidade ao preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, entre os quais, como se sabe, figura a obtenção do certificado de "Entidade de Fins Filantrópicos" (inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91).

Quanto ao Parecer Normativo nº 05/92, entendo que não se aplica à situação aqui tratada, pois ele apenas disciplina as incidências relativas às associações, sindicatos, federações e

confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas.

O SENAC não é entidade de nenhum desses tipos. Ele apenas é administrado pela Confederação Nacional do Comércio e recebe contribuições das empresas a ela filiadas, por meio das federações e dos sindicatos que a integram.

Prosseguindo na pesquisa do correto enquadramento da tributação, deve-se separar nitidamente as normas dos arts. 150, inciso VI, e 195, § 7º da CF. O primeiro, como se sabe, estabelece imunidade a impostos e tem suas disposições "reguladas" pela Lei nº 9.532/97, arts. 12 a 14, e pela IN SRF nº 113/98. Não é necessário aqui discutir a constitucionalidade dessa "regulação"; ela não se aplica ao caso concreto em análise, já que aqui se discute a outra imunidade, a do art. 195, § 7º da CF.

Assim, devem-se afastar do caso, também, as disposições dos arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532/97, mencionados pela própria recorrente. Isto porque, estão eles direcionados à imunidade a impostos instituída pelo art. 150 da Constituição Federal. A imunidade que aqui pode ser alegada é a do art. 195, § 7º da CF, cuja disciplina não está na Lei nº 9.532/97. Por esse mesmo motivo é de se repelir também a menção à IN SRF nº 113/98, que disciplinando aqueles artigos, igualmente trata apenas da imunidade do art. 150.

Rejeitados, assim, os enquadramentos "legais" expressamente mencionados no Termo, resta averiguar aquele que apenas implicitamente é argüido, qual seja, o art. 55 da Lei nº 8.212/91. Como se sabe, trata-se de lei ordinária intitulada de lei orgânica da Seguridade Social e em seu art. 55 estabelece condições para fruição pelas entidades beneficentes de assistência social do benefício fiscal de "isenção". Estaria, desse modo, aparentemente, "regulando a isenção" criada pela CF em seu art. 195 § 7º.

A análise da situação, portanto, há de prosseguir pela definição de que tipo de desoneração estabelece o art. 195 da CF: isenção ou imunidade. Sobre a matéria, peço vênia para transcrever parte de brilhante voto do culto conselheiro Jorge Freire cujas lições são oportunas.

Descreve o ilustre conselheiro:

Assim, dúvida não há que a lide gira em torno da aplicação de imunidade e, de forma alguma, como incorretamente inserto no texto constitucional, de isenção. E a marcação de tal distinção é fulcral para o deslinde do litígio. A principal nota distintiva é que a imunidade encontra seu fundamento na própria Constituição, delimitando o campo de atuação legiferante das pessoas políticas para a produção de normas jurídicas tributárias impositivas. Consiste a imunidade, então, na exclusão da competência dos entes políticos de veicularem leis tributárias impositivas em relação a certos bens, pessoas e fatos. Ou, no

dizer do mestre Pontes de Miranda¹, 'a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição'. E a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro², "se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exercite a competência tributária.

E a distinção de tais institutos tributários quanto aos seus regimes legais conduz a relevantes conseqüências jurídicas. 'Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência política ou econômica), restringe-se, na disciplinada imunidade, a esfera legislativa ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial constante de lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)³

Na seqüência de tal argumento tem-se que a doutrina e mesmo a Corte Maior já têm eliminado questionamentos quanto à natureza da imunidade. Quer-se dizer que tanto para uma como para outra, trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar. E como se sabe a regulação dessas limitações há de se dar por meio de lei complementar por expressa disposição constitucional (art. 146, inciso II).

Nesse ponto, deparamo-nos com grave implicação: a se reconhecer que o instituto ventilado na norma constitucional é a imunidade, tem-se que sua regulação por meio da Lei nº 8.212/91 é inconstitucional, dado que se trata de lei ordinária. Sendo vedado aos julgadores administrativos a negativa de aplicação de norma em vigor por alegação de inconstitucionalidade, afigura-se um impasse.

Para sua solução, recorro uma vez mais à erudição do preclaro conselheiro Jorge Freire:

Talvez pudéssemos discutir acerca da competência dos órgãos administrativos para fazer este juízo de inconstitucionalidade, mas a questão passa a ser inócua quando o próprio STF, ao julgar a ADIN 2028-5, já deu a posição do Excelso Pretório sobre o alcance e limitações do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Bem, mas poderão os incautos aduzirem que não compete a este Colegiado declararem inconstitucionalidades formais ou mesmo materiais. E estarão com a razão, em que pese, a meu sentir, no caso focado, a flagrante inconstitucionalidade. E sobre tal

1

MIRANDA, Pontes. "Questões Forenses", 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RI, 1961, p. 364.

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

3 MARINS, Jaime. "Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social", in "Grandes Questões Atuais do Direito Tributário", vol. III, Dialética, São Paulo, 1999, p. 149.

questão longamente discorri em vários julgados, mas cito como paradigma o Acórdão 201-70.501, de 19/11/1996.

Decisão plenária do STF, em 11/11/1999, confirmando a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves em 14/07/1999 (DJ 02/08/1999), na ADIN 2028-5, para suspender, até a decisão final daquela, a eficácia do artigo 1º da Lei 9.732, de 11/12/1998, que deu nova redação ao artigo 55, da Lei 8.212/91, onde é restringido o alcance da imunidade da norma constitucional reiteradamente citada. E na fundamentação da liminar, no que se refere a questão da inconstitucionalidade formal, assim afirmou, a certa altura, o ilustre Ministro Relator:

'A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se — ao menos é a conclusão neste primeiro exame — sem observância da norma cogente do inciso lido artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à baliza, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal'.

Com efeito, é de aplicar-se ao caso o Decreto 2.346/97. Portanto, não pode a Lei ordinária 8.212/91, matriz legal do lançamento, tratar de limitações ao poder de tributar, matéria, como exposto, restrita ao âmbito da lei complementar.

Dada sua gravidade, esse ponto merece um maior aprofundamento. É que a decisão do Excelso Pretório espancou do mundo jurídico o art. 1º da Lei nº 9.732/98. Este dispositivo expressamente criava restrições ainda maiores ao usufruto da imunidade disciplinada no art. 195, § 7º, pois exigia que as entidades de educação e saúde só poderiam pleiteá-la se prestassem gratuitamente os seus serviços. Não é demais lembrar que o at. 55 da Lei nº 8.212/91 remetia a exigência à obtenção do certificado já referido antes. Este, por sua vez, segundo a regulação do Decreto nº 2.536/98 exigia que tais entidades aplicassem uma parte das receitas obtidas com a cobrança dos seus serviços no fornecimento gratuito dos mesmos a quem por eles não pudesse pagar.

Ainda se pode argüir que a declaração de inconstitucionalidade pelo STF não atingiu a própria Lei nº 8.212/91. Tal interpretação, porém, afigura-se-me sofismática: a decisão *só poderia atingir aquele dispositivo posto a exame pelo Supremo, mas a fundamentação empregada para a declaração obviamente impõe sua extensão ao próprio texto original.*

Não obstante, e para que nada se possa argüir, examinemos mais detidamente o art. 55 da Lei nº 8.212/91, a seguir transcrito:

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.

A leitura do dispositivo deixa claro que entidades educacionais podem se enquadrar na condição de entidades beneficentes de assistência social. Para tanto, são acrescentadas duas exigências àquelas disciplinadas no art. 14 do CTN, quais sejam:

1.ser reconhecida como de utilidade pública federal, estadual ou municipal;

2.ser portadora do certificado ou do registro de entidade filantrópica no CNAS.

Nos autos consta a informação de que o SENAC encontra-se registrado no CNAS, mas que não dispõe do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Não há nos autos informação de que a fiscalização tenha questionado a entidade quanto à condição de entidade de utilidade pública.

Por outro lado, a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos é definida pela Lei nº 8.742/98, regulamentada pelo Decreto nº 2.536/98. Este, ao explicitar as condições para que uma entidade educacional, como se define o próprio autuado, obtenha aquele certificado preceitua:

Art . 2 0 - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

1- proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;

II - amparar crianças e adolescentes carentes;

III - promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

V - promover a integração ao mercado de trabalho.

O SENAC enquadra-se, em meu entender, nos dois incisos negritos.

Ainda o mesmo decreto estabelece:

Art. 32 Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

Vê-se que, dando aplicação à norma reconhecida como inconstitucional, e entendendo o SENAC como uma instituição educacional, ainda poderia a autuada comprovar o preenchimento das condições para o seu enquadramento nas condições de entidade beneficente de assistência social no entender do Poder Executivo. Não o fez e aqui reside, em meu entender, o nó da questão.

É que a exigência de que pelo menos uma parte dos serviços seja fornecida gratuitamente, determinada na legislação infraconstitucional que se quer inquirir de inconstitucional, encontra amparo na própria decisão da Corte maior que assim a considerou.

Recorrendo mais uma vez ao Dr. Jorge Freire, vemos:

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

Por essas considerações, não tendo ficado comprovado que o SENAC se enquadra nas condições mínimas para que possa ser definido como uma entidade beneficente, mesmo se rejeitando, por inconstitucional, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, voto por negar provimento ao recurso para manter, em sua integralidade, a exação combatida.

É como voto.

Ao longo desses mais de oito anos tenho refletido sobre diversos desses argumentos, modificando, inclusive, meu entendimento em relação a alguns deles. Não, entretanto, no que concerne ao mais relevante aqui: para ser entidade beneficente, seja de assistência ou não, a entidade tem de prestar os serviços a qualquer um que dele demande, sem que haja, pois, obrigatoriedade de pagamento por todo e qualquer pretendente. E, como já disse, nada no recurso prova que tal ocorra.

Votei, assim, pelo não provimento do recurso no que tive a satisfação de ser acompanhado pelos meus pares formando-se a maioria qualificada que rejeitou o recurso.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos