



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10680.014497/2004-27
Recurso nº	130.460 Voluntário
Matéria	COFINS. ISENÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO.
Acórdão nº	203-12.065
Sessão de	23 de maio de 2007
Recorrente	FUNDAÇÃO DOM CABRAL
Recorrida	DRJ em BELO HORIZONTE-MG

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: IMPOSTOS. IMUNIDADE. EXTENSÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. INCABÍVEL.

A imunidade prevista no art. 150, inc. VI, "c", da Constituição Federal alcança apenas os impostos, não sendo extensiva às contribuições sociais.

COFINS. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. FATOS GERADORES ATÉ 31 DE JANEIRO DE 1999.

Afastada a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é cabível a exigência da Cofins de instituição de educação sem fins lucrativos em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 1999.

FUNDAÇÃO. ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS.

Para o gozo da isenção da Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são atividades próprias aquelas necessárias à consecução do objeto social definido no estatuto da entidade.

Recurso provido em parte.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 08/10/07

Marildo Cursino de Oliveira
Mat. Sisp 91850

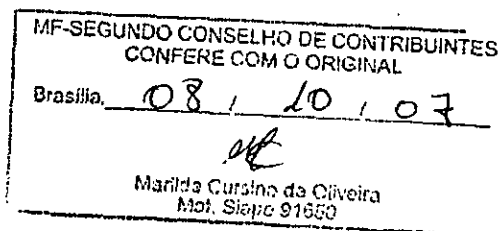
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, rejeitou-se a proposta da relatora de declinar a competência para julgamento do recurso. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira (relatora), Ivan Allegretti (Suplente) e Dalton César Cordeiro de Miranda; II) por unanimidade de votos, rejeitou-se a preliminar de nulidade argüida; III) por maioria de votos, afastou-se a prejudicial de decadência. Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti (Suplente), que adotava a tese dos cinco anos contados a partir do fato gerador; e, IV) no mérito, por maioria de votos, cancelou-se a exigência tributária relativa aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ivan Allegretti (Suplente) e Odassi Guerzoni Filho. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor quanto à competência para julgamento do recurso. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis apresentará declaração de voto.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Dory Edson Marianelli e Luciano Pontes de Maya Gomes.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sincp 91650	

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo foi lavrado auto de infração, com ciência à autuada em 26 de novembro de 2004, para formalizar a exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1996 a julho de 2004.

Do termo de Verificação Fiscal das fls. 31 a 35, infere-se que a autuação decorreu da constatação de falta de recolhimento da Cofins no período autuado e que a base de cálculo dessa contribuição foi determinada com observância da isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para os fatos geradores posteriores a 31 de janeiro de 1999, em relação às receitas decorrentes das atividades próprias auferidas pela fundação, entendidas pela fiscalização como sendo apenas as receitas de doações, "*que são as receitas típicas da fiscalizada*".

A autuação foi precedida do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 260, de 10 de outubro de 2002, da Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte-MG (DRF/BHE), que suspendeu a imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea "c", da Constituição Federal.

A autuada obtivera liminar e, posteriormente, a segurança, nos autos do Mandado de Segurança (MS) nº 2002.42750-1, para suspender a eficácia do referido ADE. Todavia, a lavratura do auto de infração foi possibilitada por medida cautelar concedida nos autos do processo nº 2004.01.00.032665-7/MG, impetrado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

A exigência tributária foi impugnada e a Delegacia da receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte-MG (DRJ/BHE) julgou procedente o lançamento, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 8.388, de 3 de maio de 2005, às fls. 211 a 223.

Contra essa decisão foi interposto o recurso voluntário das fls. 245 a 289, para aduzir, em preliminar, a nulidade da decisão da instância de piso, por cerceamento do direito de defesa, em face do indeferimento do seu pedido de produção de provas e de perícia, com quesitos devidamente formulados, e decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores de 1996 a 1998, e, no mérito, alegar, em síntese, que:

I – está amparada pela imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, "c", da Constituição Federal, satisfazendo os requisitos do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), e os efeitos pretendidos pelo Fisco com o ADE nº 260, de 2002, foram suspensos por sentença judicial;

II – doutrina e jurisprudência vêm concluindo por conceito amplo da imunidade, pelo qual o tributo não precisa recair diretamente sobre o patrimônio, renda ou serviços, bastando que reflita sobre um deles para que se configure a imunidade do art. 150, inc. VI, "c", da Constituição Federal;

III – o sentido e o alcance da expressão "impostos" contida no mencionado dispositivo constitucional devem ser buscados por meio de interpretação teleológica, adaptando-a à finalidade da imunidade e aos dias atuais;



IV – o aumento da carga tributária tem ocorrido por meio das contribuições sociais, com natureza de impostos, pois, em virtude da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, vinte por cento dessas receitas não estão vinculados a nenhuma destinação;

V – além da imunidade, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, a MP nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 14 isentou da Cofins as receitas das atividades próprias das instituições de educação sem fins lucrativos;

VI – a expressão “atividades próprias” abrange todas as atividades definidas no estatuto da entidade para consecução dos seus objetivos. Assim, todas as receitas oriundas da prestação de serviços pela recorrente estão isentas.

Ao final, solicitou a recorrente o provimento do seu recurso para declarar nula a decisão recorrida, retornando-se os autos para à origem para produção das provas requeridas e prolação de nova decisão ou, se ultrapassada a nulidade, para que, no mérito, seja acolhida a decadência do período compreendido entre 1996 e 1998 e reconhecido seu direito à imunidade e à isenção.

Foram arrolados bens, conforme fls. 313 a 318.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 08 / 10 / 07


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Quanto à competência para julgamento

Preliminarmente, cumpre salientar que, no Termo de Verificação Fiscal (TVF) das fls. 31 a 35, foi consignado que o procedimento fiscal de que resultou a exigência tributária em questão somente foi possibilitado pela medida cautelar deferida nos autos do processo nº 2004.01.00.032665-7/MG, para possibilitar o lançamento, visto que este estava obstado pela segurança concedida à recorrente para suspender a eficácia do ADE nº 260, de 2002, da DRF/BHE, por meio do qual suspendeu-se a imunidade prevista no art. 150, inc. VI, "c", da Constituição Federal.

No termo de constatação e notificação fiscal, relativo ao procedimento que culminou com o ADE suspensivo da imunidade, cuja cópia anexou-se às fls. 203 a 209, concluiu-se que a recorrente deixara de cumprir requisitos previstos no art. 12, § 2º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Em consequência do referido ADE, foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e outros, cujo recurso ao Primeiro Conselho de Contribuintes recebeu o nº 146.981 e foi julgado em 28 de fevereiro de 2007, tratando inclusive de exigência relativa a Cofins, conforme se verifica do texto da decisão abaixo transcrito:

Por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração opostos, a fim de, retificando o Acórdão nr. 101-95.307, de 08.12.2005, conhecer do recurso, por tempestivo, para, por maioria de votos, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, acolher a preliminar de decadência de todos os tributos em relação aos anos de 1996 e 1997, acolher a preliminar de decadência da COFINS e da contribuição para o PIS dos meses de janeiro e fevereiro de 1998, não conhecer do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram a preliminar de decadência em relação à CSL e à COFINS e os Conselheiros Valmir Sandri e João Carlos de Lima Júnior que acolheram a preliminar de decadência de todos os tributos em relação aos fatos geradores ocorridos até outubro/1999.

Destarte, entendo que a decisão destes autos resta vinculada à decisão sobre o ADE nº 260, de 2002, da DRF/BHE, configurando-se a situação prevista no art. 32, § 9º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, razão pela qual voto por declinar a competência para julgamento do recurso voluntário em tela ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

Contudo, uma vez que posso restar vencida quanto à competência para julgamento, passo ao exame do recurso que, tempestivamente interposto, satisfaz os requisitos legais de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Primeiramente, sobre a nulidade da decisão recorrida, entendo não assistir razão à recorrente, pois, no âmbito do processo de determinação e exigência de crédito tributário; observado o prazo regulamentar para impugnação da peça fiscal, pode e deve a contribuinte



F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

produzir todas as provas que julgar conveniente e, posteriormente, fica a juízo do órgão julgador, para formar sua convicção, determinar a realização de diligência para produção de provas de fato de que os autos contêm indícios.

Quanto à perícia, o pedido foi apresentado com cinco quesitos sobre os quais manifesto-me com as seguintes observações:

Quesito nº 1 – o objeto estatutário da recorrente, por óbvio, é o que consta de seus estatutos, cabendo-lhe tão somente, para comprovar isso, desses estatutos acostar cópias;

Quesito nº 2 – ademais de ter a fiscalização elaborado demonstrativos da base de cálculo, às fls. 36 a 40, de que a recorrente recebeu cópia, o próprio termo de verificação fiscal, de que foi dado ciência à recorrente, informa que somente não foram tributas as receitas decorrentes de doações que constam da conta 3.1.01.001.002 e, nesse ponto, bem se defendeu a recorrente;

Quesito nº 3 – também do termo de verificação fiscal infere-se que as receitas tributadas foram as que a fiscalização entendeu não serem compatíveis com as atividades próprias da fundação e, se a recorrente pretendia comprovar que alguma das receitas tributadas era, sim, decorrente de suas atividades próprias, cabia-lhe argumentar sobre as questões de direito, na peça impugnatória, trazendo as provas de fato porventura existentes;

Quesito nº 4 – respondido no quesito nº 2;

Quesito nº 5 – de caráter genérico, de **per si** injustificável.

Portanto, conquanto solicitada em consonância com o art. 16 do Decreto nº 70.2335, de 16 de março de 1972, com alterações posteriores, entendo que os quesitos formulados não dependem de perito para serem respondidos e, uma vez que cabe ao órgão julgador o juízo sobre a necessidade ou não de diligências e perícias, não vislumbro cerceamento do direito de defesa da recorrente e, por isso, rejeito a preliminar de nulidade argüida.

Sobre a decadência da Cofins, a tese da recorrente escora-se, basicamente, na argüição de que a decadência tributária, por força do art. 146, inc. III, “b”, da Constituição Federal, constitui matéria reservada a lei complementar, por isso a disposição aplicável a sua situação seria o art. 173, inc. I, do CTN.

Ocorre que, nessa matéria, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, cumpre trazer a lume o art. 150, § 4º, do CTN, que expressamente determina que o prazo de decadência somente será quinquenal na inexistência de prazo diverso fixado em lei, conforme se depreende da simples leitura desse dispositivo, que assim estabelece:

Art. 150. (...)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

(Grifou-se)



1.º - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Assim sendo, antes de se aplicar o dispositivo legal supracitado, há de se perquirir a existência de disposição específica sobre a matéria em lei ordinária. Ora, tratando-se de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social que encontra no art. 195 da Carta Magna sua matriz constitucional, há de se buscar amparo na Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências.

Referido diploma legal, em seu art. 45, prescreve, **ipsis litteris**:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

(...)

Da literalidade do dispositivo acima transcrito, outra conclusão não há senão a de que o prazo decadencial da Cofins é de dez anos.

Destarte, a aplicação do art. 173, inc. I, do CTN somente seria possibilitada em decorrência de aparente conflito de lei. Todavia, conflito entre leis de hierarquia diferentes resolve-se em inconstitucionalidade, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário. Ademais, é defeso a este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal legitimamente inserto no ordenamento jurídico pátrio, por julgá-lo maculado de inconstitucionalidade, conforme art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF n.º 55, de 16 de março de 1998, com as alterações da Portaria MF n.º 103, de 23 de abril de 2002.

Voto então por afastar a prejudicial de decadência argüida.

Para o exame do mérito, note-se que as razões recursais podem ser consubstanciadas em dois aspectos: o alcance do art. 150, inc. VI, "c", da Constituição Federal e a definição das receitas decorrentes das atividades próprias da recorrente.

Sobre o primeiro aspecto, cumpre então trazer a lume o art. 150, inc. VI, "c", da Constituição Federal, que prescreve, **ipsis litteris**:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições



Brasília, 08 / 10 / 07

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

CC02/C03
Fls. 329

de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

(Grifou-se)

Ora, não obstante os argumentos da peça recursal expendidos em defesa de interpretação teleológica, com vista à extensão da referida imunidade às contribuições sociais, não é a isso que conduz a interpretação sistemática da Carta Magna, visto que, para tratar da imunidade das contribuições sociais, dedicou-se dispositivo constitucional específico, qual seja, o art. 195, § 7º, que assim estabelece:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, mediante recursos, entre outros, das contribuições sociais:

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

Note-se, pois, que, em regra, toda a sociedade suportaria o ônus das contribuições sociais, tendo em vista sua destinação vinculada ao financiamento da seguridade social; e o legislador constitucional elegeu apenas uma categoria de sujeito passivo – entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei – para retirar-lhe tal ônus, por meio do instituto da imunidade.

Assim, uma vez que o texto constitucional dedicou dispositivo específico para tratar da imunidade das contribuições sociais, interpretações extensivas relativa a essa imunidade deveriam partir desse dispositivo para alcançar outras categorias de sujeitos passivos e não partir de dispositivo próprio dos impostos para alcançar outra categoria de tributos, pois disposições constitucionais são relativas a tributos e não à sujeição passiva.

Sobre essa matéria, por adotar o entendimento ali consubstanciado, transcrevo trecho do voto condutor do Acórdão nº 203-4365, proferido no julgamento do recurso voluntário nº 103.189, em 15 de abril de 1998, da lavra do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo:

*A COFINS é uma contribuição social instituída com fundamento no art. 195, I, da Carta Constitucional, não podendo ser confundida com os impostos previstos nos artigos 145 e seguintes daquele diploma legal. A norma contida no art. 150, VI, "c", veda a instituição de **impostos** incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, nada se referindo às contribuições sociais. Não havendo referência às contribuições sociais, evidentemente a imunidade não as atinge, e somente alcança os impostos expressamente mencionados.*

Afastada então a imunidade, visto que a própria recorrente declara não ser entidade beneficente de assistência social para ter abrigo no art. 195, § 7º, da Constituição

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Federal, resta apreciar o aspecto das receitas decorrentes das atividades próprias da recorrente, para fruição da isenção prevista na MP nº 2.158-35, de 2001.

Nesse ponto, desde já registro meu entendimento de que, não se tratando de entidade filantrópica e de assistência social, há de se afastar a aplicação do art. 17 da mencionada MP.

Ademais, uma vez que só foi objeto de lançamento receitas decorrentes de atividades que, supostamente, não seriam próprias da recorrente, a própria fiscalização entendeu que estariam satisfeitos os requisitos porventura exigíveis para gozo da isenção relativa às receitas de atividades próprias.

Antes, porém, de adentrar no mérito registre-se que, na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, separou-se em dois itens a exigência, ficando no primeiro os fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 1999, cujo suporte fático foi descrito como falta/insuficiência de recolhimento da Cofins, em conformidade com o TVF, e, no segundo, os ocorridos a partir de setembro de 1999 até 31 de julho de 2004, cuja descrição dos fatos é a diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago de Cofins.

Tal separação fica inadequada à ótica sob a qual será examinada a exigência, que, com efeito, requer a segregação dos fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 1999 dos demais fatos geradores, pois é a isenção concedida pela MP nº 2.158-35, de 2001, que constitui fator determinante na solução do litígio.

Saliente-se então que, uma vez que não foram apresentadas outras razões recursais relativas ao mérito, além da extensão, às contribuições sociais, da imunidade dos impostos prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, que já foi enfrentada alhures, tem-se por definitiva a exigência tributária relativa aos fatos geradores anteriores a 1º de fevereiro de 1999, tendo em vista que a isenção em tela, que é o que resta da matéria de mérito, só alcança os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, conforme dicção do art. 14 da MP supracitada

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.

(...)

O art. 13 acima referenciado estabelece, **ipsis litteris**:

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:

(...)

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

(...)



Esta Terceira Câmara, em reiteradas sessões, vem debatendo o alcance do inc.VIII do art. 13 supratranscrito. Isso porque, há entendimento de que a redação que lhe foi dada mostra-se ambígua, permitindo inferir-se que as fundações privadas ali aludidas seriam apenas as fundações privadas instituídas ou mantidas pelo Poder Público.

Ocorre, porém, que, ao regulamentar a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Cofins, o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, espancou a ambigüidade da lei porventura existente, prescrevendo, em seus arts. 9º e 46:

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades :

(...)

VIII - fundações de direito privado:

(...)

(Grifou-se)

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto:

(...)

II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

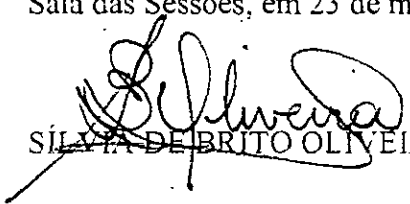
(...)

Remanesce então a questão relativa ao que configuraria atividades próprias da recorrente. Ora, atividades próprias de uma entidade são aquelas necessárias à consecução do seu objeto social e, nesse ponto, assiste razão à recorrente: todas as atividades constantes do estatuto social devem ser aceitas como atividades próprias da entidade e não logrou a fiscalização produzir provas da existência de receitas auferidas com atividades que extravasem o objeto social da recorrente.

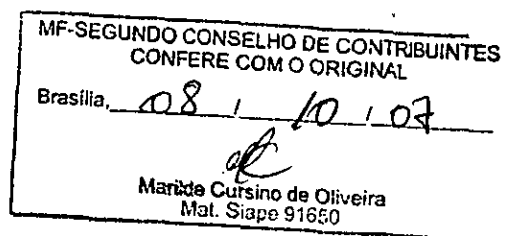
Por oportuno, registro que não vislumbro a possibilidade de manutenção da exigência, por força do disposto no art. 7-C da Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995, por não ter sido esse o fundamento legal da autuação.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade argüida, rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso para cancelar a exigência relativa aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. Slape 91650	



Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Designado quanto à competência para julgamento

A discordância em relação ao voto da ilustre relatora prende-se tão-somente em relação à competência para julgamento da lide, que entendo ser deste Segundo Conselho de Contribuintes, e não do Primeiro Conselho de Contribuintes. A princípio, esclareço que embora tenha me posicionado em uma determinada ocasião na linha do voto da relatora (Recurso Voluntário n.º 129.599, Acórdão n.º 203-11527, sessão de 09/11/2006), a irretorquível declaração de voto proferida pelo Ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis naquele mesmo julgado, me fez refletir e mudar minha posição, em consonância com os fundamentos dessa declaração de voto

Nesse passo, para justificar meu voto, por se tratar de matéria em tudo semelhante, empresto-me das razões proferidas pelo Ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis em sua declaração de voto proferida no julgamento do Recurso n.º 129.599, sessão de 09/11/2006:

Tendo ficado vencido quanto à declinação de competência para o Primeiro Conselho de Contribuintes, peço vênica para expor a fundamentação do meu posicionamento.

Embora o lançamento do PIS também esteja ancorado no Ato Declaratório-Executivo que suspendeu a imunidade da entidade autuada, tal suspensão deveria se restringir aos impostos (IRPJ, no caso em tela). Esta Câmara, inclusive, tem decidido que o rito estabelecido pelo art. 32 da Lei n.º 9.430/96 não se aplica às contribuições sociais, como demonstra o Acórdão abaixo:

Número do Recurso:	<u>120168</u>
Câmara:	TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo:	10680.024880/99-10
Tipo do Recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	COFINS
Recorrente:	UNA- UNIÃO DE NEGÓCIOS E ADMINISTRAÇÃO LTDA
Recorrida/Interessado:	DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Data da Sessão:	03/12/2002 14:30:00
Relator:	Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva
Decisão:	ACÓRDÃO 203-08596
Resultado:	NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão:	Por unanimidade de votos, negou-se provimento

ao recurso. A Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, declarou impedida.

Ementa:

COFINS - ENTIDADE BENEFICENTE FILANTRÓPICA - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Auto de Infração preenche os requisitos exigidos pela legislação de regência. Inaplicabilidade às contribuições sociais de que trata a Lei nº 8.212/91, do Art. 32, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Recurso negado.

A questão de fundo a ser decidida, então, não diz respeito à suspensão ou não da imunidade, mas aos requisitos desta. Há de averiguar se a entidade satisfaz ou não a tais requisitos, se é imune ou não ao PIS. Conforme os autos, a fiscalização entendeu que a autuada não preenche as condições para ser imune e, por isto, suspendeu (sem necessitar, cabe ressaltar) o benefício. Disto decorre o lançamento.

A controvérsia, então, está toda centrada no direito (ou não) à imunidade, por parte da autuada. E como é cediço, na competência deste Segundo Conselho de Contribuintes incluem-se os recursos voluntários pertinentes ao "reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária" do PIS.

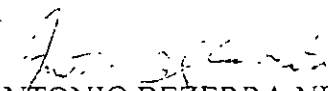
Não julgo aplicável à espécie o art. 7º, I, "d" do Regimento Interno Conselhos de Contribuintes porque o Auto de Infração do PIS não está lastreado simplesmente na suspensão da imunidade, mas no desatendimento dos seus requisitos. Este o fundamento da autuação relativa ao PIS.

Como os requisitos da imunidade do PIS são diferentes daqueles da imunidade do IRPJ, a análise do Ato Declaratório de suspensão, por parte do Primeiro Conselho, será feita levando-se em conta este imposto (e a CSLL, se for o caso), mas não a Contribuição para o PIS. O mesmo Ato Declaratório (formalmente é um só, mas materialmente são suspensões de imunidades distintas) deve ser analisado também por este Segundo Conselho, visando decidir, afinal, se a entidade é imune ou não com relação ao PIS.

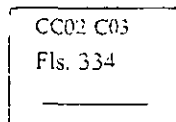
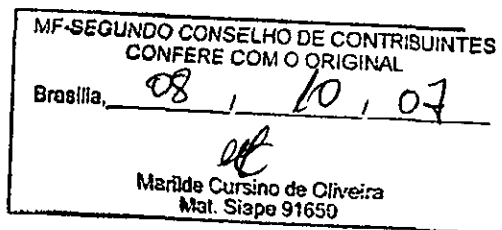
Estes os motivos pelos quais entendo ser de competência deste Segundo Conselho de Contribuintes o julgamento do Auto de Infração referente ao PIS.

Por todo o exposto, voto por declinar competência ao Segundo Conselho de Contribuintes o julgamento do auto de infração.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.


ANTONIO BEZERRA NETO

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sisepe 91650	



Declaração de Voto

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Reporto-me ao relatório e voto da ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, para expor os fundamentos da minha divergência com relação ao cancelamento da exigência nos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999.

Dirijo, também, com relação à competência para julgamento da lide, que entendo ser deste Segundo Conselho de Contribuintes. Neste sentido já me posicionei por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 129599, Acórdão nº 203-11527, sessão de 09/11/2006. Não cabe tratar desta matéria nesta Declaração porque o voto vencedor do Presidente deste Colegiado, o igualmente ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, já expõe as razões da minha posição.

Ao contrário da ilustre relatora, entendo que se aplica, sim, à recorrente, o art. 17 da MP nº 2.158/35-2001, segundo o qual devem ser atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, para que se dê a isenção estatuída pela referida Medida Provisória. Como a recorrente não os atende, reputo devida a COFINS, inclusive no período a partir de fevereiro de 1999.

Entendo também que somente as fundações privadas **instituídas ou mantidas pelo Poder Público** gozam da isenção em tela, nos termos do inc. VIII do art. 13 da MP nº 2.158/35-2001, combinado com o seu art. 14, X. Afasto o inc. VIII do art. 9º do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS e COFINS), no que se refere às fundações de direito privado, simplesmente (independentemente de ter sido instituída ou ser mantida pelo Poder Público), por reputá-lo ilegal diante da mencionada Medida Provisória.

Esclarecidas as divergências, repito a interpretação já exposta em julgamentos anteriores desta 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";

- 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,

A handwritten signature at the bottom of the page.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

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;

- 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.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

CC02/C03
Fls. 336

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:

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.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siapo 91650	

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 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.

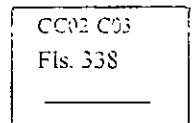
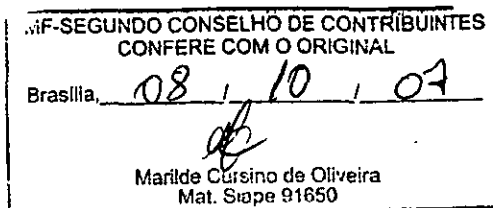
Quanto à expressão filantrópica, diz respeito à necessidade de a entidade prestar serviços gratuitos a quem deles necessitar. Não impede, todavia, a cobrança daqueles que podem efetuar o pagamento. Daí não ser razoável limitar as receitas próprias das entidades de assistência social somente aos recebimentos 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 2.158-35/2001), suas receitas próprias são todas as condizentes com o seu objeto social, incluindo as contraprestacionais.

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);

- 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:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91850	

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.*~~



MIF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siapc 91650	

CC01 C03
FJs. 340

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)

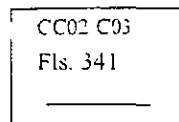
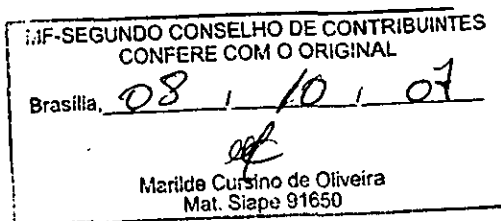
§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição." (Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

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.

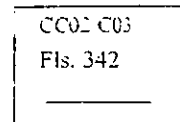
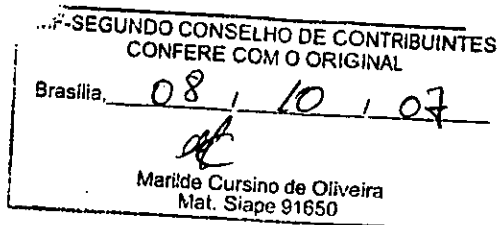
É que, na forma dos arts. 6º e 203 da Constituição Federal, a assistência social deve ser prestada a quem dela necessitar, aos desamparados, e não a todos indistintamente. Assim, a filantropia ou beneficência, no sentido de amparo ou auxílio sem contrapartida, implica em prestação de serviços gratuitos 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 prevê 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 III 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 8.732/98, 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 redução do art. 055, inciso III, da Lei nº 8.212/91 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

§

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

CC02.C03 Fls. 343

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 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 hermenêuta, 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 hermenêuta 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



JF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilda Cursino da Oliveira Mat. Sispes 91639	

constitucional ao poder de tributar, dentre elas a imunidade, deve ser regulamentada por lei complementar.

Pelas razões acima é entendido 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.

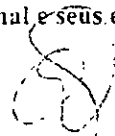
Como até mesmo as normas de eficácia jurídica complementável possuem uma eficácia mínima a partir da vigência, o art. 195, § 7º, mesmo antes da Lei nº 8.212/91 (para quem entende que o art. 55 desta regulamenta aquele), já impedia que as entidades beneficentes de assistência social pudessem ser tributadas 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.

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.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08, 10, 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91550

CC02:003
Fls. 345

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. 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 lindes 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), determinu 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

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."

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>08, 10, 07</u>	
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

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.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08, 10, 07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siapa 91650	

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 Ilmar 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 arguição 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.



AF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08/10/07
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Antes, em 02/08/91 - poucos dias depois de editada a Lei n.º 8.212 (publicada em 25/07/91) -, o STF julgou o Mandado de Injunção n.º 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 n.º 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 n.º 232/RJ, por maioria (vencidos os Min. Marco Aurélio, Carlos Velloso e Célio 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.

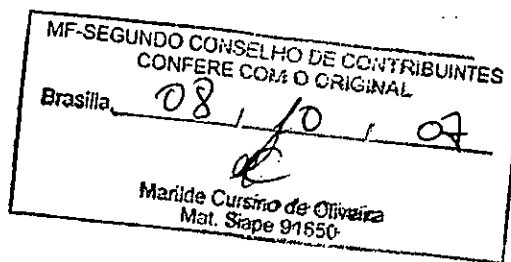
Por oportuno, cabe observar que o STF, por um lado, não exigiu lei complementar para regulamentar a imunidade em questão. Por outro, rejeitou a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional para tanto. Observe-se o voto do relator, Ministro Moreira Alves:

(...)

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, verão 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 seu 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.

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

A large, stylized handwritten mark or signature at the bottom center of the page.

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 vênha 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".

Cumpra 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, suprível 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.

CS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 10 / 07

Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

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.

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO E FUNDAÇÕES PÚBLICAS, AMBAS INSTITUÍDAS OU MANTIDAS PELO PODER PÚBLICO: ENTIDADES INCONFUNDÍVEIS COM AS FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.

O art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, ao mencionar o art. 55 da Lei nº 8.212/91, não se reporta expressamente ao inciso VIII do art. 13 da mesma MP, que trata das “fundações de direito privado e fundações públicas **instituídas ou mantidas pelo Poder Público**”. Estas entidades devem ser distinguidas das fundações privadas, **nem** instituídas **nem** mantidas pelo Poder Público, das quais se exige, para o gozo da isenção da COFINS, o cumprimento do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Como ensina a doutrina, fundação “é um patrimônio personalizado, afetado a um fim.” Tal conceito, se tomado como gênero, pode ser dividido nas espécies fundação privada e fundação pública, a primeira tratada nos arts. 24 a 30 do Código Civil de 1916, equivalente aos arts. 62 a 69 do Código de 2002, a segunda mencionada expressamente em inúmeros dispositivos da Constituição de 1988.

Distinguem-se as fundações das associações porque nas primeiras tem-se um patrimônio afetado a um fim, enquanto nas segundas há uma reunião de pessoas que visam a determinados fins.⁵

Inicialmente as fundações estiveram reguladas pelo Direito Civil, sendo consideradas pessoas jurídicas de direito privado. O Decreto-Lei nº 200/67, no seu art. 5º, IV, introduzido pela Lei nº 7.596/87, chega inclusive a definir a fundação pública como sendo “a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes”.

Apesar desse texto de lei, é inegável a existência de fundações constituídas como pessoas de direito público. Tanto assim que Hely Lopes Meirelles, referindo-se ao tratamento dado às fundações pela Constituição de 1988, afirma que “a Carta da República transformou essas fundações em *entidades de direito público*, integrantes da Administração Indireta, ao lado das autarquias e das entidades paraestatais”, estas últimas com personalidade jurídica de direito privado.⁶ Dada a semelhança das fundações públicas com as autarquias - Celso Antônio Bandeira de Mello⁷ compreende que “*as chamadas fundações públicas são pura e simplesmente autarquias*.” – é comum o emprego da expressão fundações autárquicas.

⁵ Lucia Valle FIGUEIREDO, Curso de direito administrativo, Malheiros, 1995, p. 121.

⁶ Hely Lopes MEIRELLES, Direito administrativo brasileiro, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 15ª ed., 1990, p. 311.

⁷ Celso Antônio Bandeira de MELO, Curso de direito administrativo, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 110.



De todo modo, certo é que o Poder Público, de forma direta por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, pode instituir e/ou manter fundações de direito privado ou fundações de direito público.

A lei pode criar uma fundação estatal de direito privado, tanto quanto pode criar uma fundação de direito público, como informa Celso Antônio Bandeira de Mello, que ainda leciona:⁸

É absolutamente incorreta a afirmação normativa de que as fundações públicas são pessoas de Direito Privado. Na verdade, são pessoas de Direito Público, consoante, aliás, universal entendimento, que só no Brasil foi contido. Saber-se se uma pessoa criada pelo Estado é de Direito Privado ou de Direito Público é meramente uma questão de examinar o regime jurídico estabelecido na lei que a criou. Se lhe atribuiu a titularidade de poderes públicos e não meramente o exercício deles e disciplinou-a de maneira a que suas relações sejam regidas pelo Direito Público, a pessoa será de Direito Público, ainda que lhe atribua outra qualificação. Na situação inversa, a pessoa será de Direito Privado, mesmo inadequadamente nominada.

Diogenes Gasparini, após afirmar que a fundação pública tem o mesmo regime jurídico das autarquias, também afirma da possibilidade do Poder Público criar fundação de direito privado ou de direito público. Observe-se:⁹

Não pode haver fundação, ainda que instituída sob o figurino do Direito Privado, que legalmente possa buscar uma finalidade de interesse privado, quando instituída pela Administração Pública. Diante de tal súmula, pode-se conceituar a fundação pública como sendo o patrimônio público personalizado segundo regras de Direito Público, destinado à persecução de finalidades de interesse coletivo. Já a fundação privada criada pela Administração Pública pode ser assim definida: é o patrimônio público personalizado segundo as regras do Direito Privado, destinado à persecução de finalidades da coletividade. Destarte, o que as distingue é o regime jurídico que se lhes atribui.

Observado que o Poder Público pode instituir e/ou manter fundações de direito privado, cabe interpretar o inciso VIII do art. 13 da MP nº 8.212/91 levando-se em conta que se refere tão-somente às fundações **instituídas ou mantidas pelo Poder Público**, sejam elas criadas com personalidade jurídica de direito privado, ou de direito público (estas últimas as “fundações públicas” referidas no inciso em foco). Esta a melhor interpretação, já que uma fundação privada, **não** instituída **nem** mantida pelo Poder Público, deve fazer jus (ou não) à isenção relativa à COFINS por ser entidade de assistência social, e não por ter sido constituída como fundação privada. Para efeito da isenção instituída pela referida MP, em nada difere uma entidade constituída como fundação privada, quando instituída por pessoa jurídica de direito privado (e não por pessoa de direito público), d’outra formalizada como associação ou sociedade civil. O importante, para a isenção em comento, é ter sido a entidade instituída ou mantida pelo Poder Público.

⁸ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso de direito administrativo**, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 109.

⁹ Diogenes GASPARINI, **Direito administrativo**, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 335/336.

O estabelecido no art. 9º, IV, do Regulamento do PIS e da COFINS (Decreto nº 4.524/2002), segundo o qual contribuem com o PIS sobre a folha de salários as “fundações de direito privado”, independentemente de serem instituídas ou mantidas pelo Poder Público, está em dissonância com o art. 13, VIII, da MP nº 2.158-35/2001. Como Decreto não pode estatuir isenção, prevalece o estabelecido na referida MP, de modo que somente as fundações de direito privado instituídas ou mantidas é que têm direito a contribuir com o PIS folha de salários, em concomitância com a isenção da COFINS.

CONCLUSÃO

Do exposto cabe concluir que as entidades de assistência social e as filantrópicas, incluindo as fundações de direito privado não instituídas nem mantidas pelo Poder Público, somente são isentas (ou imunes, para quem entende que o art. 55 da Lei nº 8.212/91-estaria regulamentando 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 não os atende, o lançamento deve ser mantido integralmente.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

