



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 28/01/2004
Rubrica (Assinatura)

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

Recorrente : **SOCIEDADE EDUCACIONAL SAGRADO CORAÇÃO DE JESUS**
Recorrida : **DRJ em Campinas - SP**

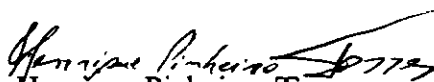
COFINS – IMUNIDADE – ARTIGO 195, § 7º, da CF/88 – REQUISITOS - Firmado está na jurisprudência do STF que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão. Assim, quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer o princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar. A Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira nos incisos do art. 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando em que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º, do art. 195 da CF/88 (ADIn nº 2.028-5/DF).

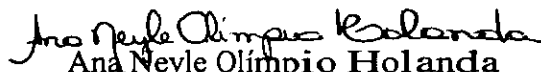
Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SOCIEDADE EDUCACIONAL SAGRADO CORAÇÃO DE JESUS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (apresentou declaração de voto), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta.

cl/opr



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

Recorrente : **SOCIEDADE EDUCACIONAL SAGRADO CORAÇÃO DE JESUS.**

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

“Trata-se de auto de infração de fls. 58 a 78, lavrado contra a instituição supracitada por falta de recolhimento da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social – Cofins, referente ao período de junho/94 a novembro/98, devidamente formalizado com fulcro nos artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70/91 e outros dispositivos legais constantes dos demonstrativos de cálculos integrantes da peça fiscal acusatória.

A autoridade tributária assim embasou a autuação (fl. 76):

“Falta de recolhimento e declaração em DCTF da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no período de junho/94 a novembro/98, cujos valores das bases de cálculo, abaixo relacionados, foram apurados através do “Demonstrativo de Receita” apresentado pela fiscalizada, estando os mesmos inseridos nos balancetes e nos livros de controle contábil (Razão e Diário) da instituição de educação em referência, observando que foram considerados como base de cálculo os valores constantes das rubricas “Receita de Ensino”, “Matrículas” e “Multas”.

Trata, a autuada, de instituição de educação, constituída sob a forma de sociedade civil sem fins lucrativos, com imunidade assegurada pelo artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, quanto aos Impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, atendidos os requisitos da lei.

Porém, quanto à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), verifica-se que a imunidade específica prevista no Capítulo da Seguridade Social, artigo 195 da Constituição Federal, parágrafo sétimo, alcança unicamente as entidades beneficentes de assistência social, o que não é o caso da entidade sob ação fiscal, pois não possui o Certificado de Registro no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS,

//

J



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

Certificado de Filantropia ou Decreto de utilidade pública federal, nem pratica atos que a caracterizem como entidade de assistência social; inclusive, tendo recolhido durante todo esse período a parcela devida pelo empregador, referente à contribuição ao INSS, constante nas Guias de Recolhimento da Previdência Social – GRPS, sendo este recolhimento dispensável às instituições que efetivamente prestem assistência social.”

Na impugnação tempestiva de fls. 80 a 94, a autuada, em síntese, alega que:

- muito embora não haja referência expressa ao dispositivo que embase a conclusão fiscal, está claro que tenta alicerçar sua tese no artigo 55 da Lei nº 8.212, mera legislação ordinária, portanto, sem o alcance pretendido, pois não atende às exigências e pressupostos estabelecidos pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. A lei exigida por esse dispositivo legal obrigatoriamente terá de ser uma lei complementar, e a única norma complementar vigente e, aliás, recepcionada pela Constituição Federal é o CTN, que estabelece as condições de imunidades e isenções em seu art. 14, as quais são atendidas plenamente pela ora impugnante;*
- é imune a toda e qualquer contribuição social devida ao INSS;*
- é uma entidade beneficente de assistência social, por imposição expressa do artigo 2º de seus estatutos. Com isso, “se prevalecer a autuação, estar-se-ia diante de um absurdo de desconstituição da entidade de sua característica de beneficência social, determinada em seus estatutos, sem que previamente fosse a mesma desconstituída dessa situação, o que constitui na realidade o absurdo do cerceamento de defesa”.*

A autoridade julgadora singular, após considerações no sentido de que as contribuições sociais são espécies tributárias, direciona o seu foco de análise à imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da CF/88, e conclui que tal dispositivo outorga o benefício apenas às entidades de assistência social, não podendo nele se abrigar as instituições de educação, como a autuada.



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

Mesmo se for considerada a isenção determinada pelo artigo 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, conclui o julgador de primeira instância que as instituições de educação não estariam por ela contemplada, vez que não constam no rol das entidades isentas da COFINS, sendo que a atividade por ela desenvolvida se caracteriza como prestação de serviço.

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para cujo seguimento, impetrou mandado de segurança, com o fim de se eximir do depósito prévio, prescrito no artigo 33, § 2º, da Medida Provisória nº 1.621-31/97, que atribui nova redação aos artigos 33 e 43 do Decreto nº 70.235/72, sendo que a liminar foi concedida em 10/11/1999.

Na peça recursal apresentada, a autuada aduz os seguintes argumentos de defesa:

1) a atividade educacional por ela exercida constitui uma atividade de assistência social, conforme foi demonstrado nas razões de impugnação, que pede sejam incluídas como parte integrante do recurso;

2) o princípio da universalidade das contribuições sociais não invalida o reconhecimento da imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da CF/88, não cabendo qualquer referência neste campo à Lei Complementar nº 70, de 1991, vez que ela apenas reproduz literalmente aquele dispositivo constitucional.

Ao final, reitera que seja a impugnação apresentada integrada ao presente recurso, e requer seja considerado improcedente o auto de infração, bem como reconhecida a imunidade da entidade, à luz dos seus atos constitutivos e documentos trazidos aos autos.

É o relatório.



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O litígio ora tratado versa sobre a imposição da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS de instituição de educação, que se diz imune ao tributo, pois que acobertada pelas disposições do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, cuja dicção é a seguinte:

“Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais”:

(...)

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

Embora o § 7º se reporte à isenção, controvérsias não restam de que a sua determinação diz respeito à imunidade das entidades ali citadas, por se tratar de desoneração tributária inserta no próprio texto constitucional, como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RMS nº 22.192. Entretanto, a norma constitucional referida remete à disciplina legal os requisitos que devem ser atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista.

De há muito se firmou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal 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 o princípio de reserva legal, essa expressão compreende a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades.

Tal posicionamento sedimenta o juízo de que a norma reclamada pelo § 7º do artigo 195 pode ser atendida por lei ordinária, não havendo indicação expressa de que o balizamento solicitado seja exclusivamente veiculado por lei complementar, como enfatizado pelo Ministro Moreira Alves referendando o despacho da medida liminar na ADIN nº 2.028-5/DF, quando assevera:

“De outra parte, esse dispositivo constitucional exige apenas lei ordinária, já que não exige expressamente lei complementar, conforme se vê da jurisprudência do STF. Embora essa isenção seja, verdadeiramente, imunidade, o certo é que no Mandado de Injunção 232 (RTJ 137/965), esta Corte o deferiu em parte, por não admitir a utilização por empréstimo do CTN,



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

para que o Congresso elaborasse a lei requerida pelo § 7º do artigo 195 da Carta Magna”.

Esta mesma posição provém do julgamento da Medida Cautelar em ADI nº 2.545-7/DF, quando a Ministra Relatora Ellen Gracie, reportando-se à dicção do § 7º do artigo 195 da CF/88, expressamente frisou que a norma exigida por aquele dispositivo constitucional para fixar as condições para gozo do benefício está albergada no artigo 55 da Lei nº 8.212, de 25/07/1991.

Assim, o legislador, ao editar a Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira nos incisos I, II, III, IV e V do artigo 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando em que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º do artigo 195 da CF/88.

Aqui cabe frisar que, contra este entendimento há forte corrente doutrinária que compreende, por ser a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 se refira a “lei” sem qualifica-la, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra grafado no artigo 146, II, da CF/88, 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.

Destarte, admitindo-se ser aplicável ao caso *sub examinen* os requisitos determinados pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, são os mesmos assim estabelecidos:

“Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 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 do Serviço Social, renovado a cada três anos (redação que foi modificada pela Lei nº 9.429, de 26/12/1996, passando a ser - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência 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;



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

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." (destacamos)

Assim, para fazer jus ao benefício da imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da CF/88 a autuada deveria satisfazer a todos os requisitos enumerados na norma do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

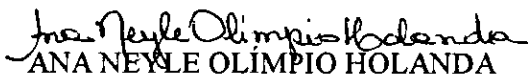
Dos autos, a partir de informação prestada pela instituição em resposta a termo de intimação lavrado pela autoridade fiscal, colhe-se que a entidade não é portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional do Serviço Social, tampouco é reconhecida como de utilidade pública federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal.

A falta de atendimento desses requisitos, por si só, já é suficiente para que reste patente o não enquadramento da entidade entre aquelas abrangidas pela imunidade reclamada.

Embora não influa para alterar o desfecho do caso em exame, entendo que aqui cabe nos reportarmos à manifestação da autoridade julgadora *a quo*, no sentido de que a entidade não estaria apta a se enquadrar no benefício fiscal, vez que por desenvolver a atividade de ensino não poderia ser tratada como aquelas que prestam a assistência social. Tal afirmativa torna-se inconsistente frente à torrencial jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tem se dado no sentido de admitir que o permissivo constitucional se estende às entidades beneficentes que desenvolvem a atividade educacional, o que pode ser inferido do voto condutor do Ministro Moreira Alves, na antes citada ADIN nº 2.028-5/DF, quando assevera que "esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o § 7º do art. 195 da Constituição abarca a entidade beneficente de assistência educacional".

Nesses termos, voto pelo não provimento do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA //



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

**DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT**

Ouso divergir do, como de costume, bem articulado voto da ilustre Conselheira-Relatora e da douta maioria, por entender, em suma, que o artigo 55 da Lei nº 8.212/91 é inaplicável ao caso, que no meu sentir deve ser resolvido à luz das disposições do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

O deslinde da controvérsia passa pela interpretação da norma veiculada pelo artigo 195, § 7º, da CF/88, com relação à qual o acórdão recorrido não deu a solução que se impunha, tendo os ilustres julgadores de 1º grau descurado das lições da melhor doutrina e da jurisprudência constitucional do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, notadamente no que se refere ao sujeito ativo do direito constitucional ali previsto, sua natureza jurídica e veículo normativo exigido para sua regulamentação.

Vejamos o que estabelece o dispositivo constitucional em foco:

"Art. 195. (...) "

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

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

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

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

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

"EMENTA: Mandado de Injunção.

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



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

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

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

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

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

[Assinatura] 9



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo”

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

Tratando-se de imunidade, resta saber se a “lei” a que alude o dispositivo é ordinária ou complementar, ou seja, qual o veículo normativo exigido pela Constituição Federal para sua regulamentação.

Para tanto, cumpre examinar a natureza jurídica das imunidades tributárias. Com efeito, a Constituição não cria ou institui tributo algum, mas tão-somente determina que tributos podem ser criados, bem como reparte entre os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência para instituí-los. Além disso, com relação a determinadas situações especiais, a Lei Maior limita esta competência tributária, vedando mesmo a própria instituição do tributo. São as imunidades tributárias.

Daí porque a norma contida no § 7º do art. 195, da Constituição Federal, por veicular hipótese de imunidade, que atinge a competência União para instituir Contribuições para a Previdência Social, fixando seus lindes, se constitui em típica limitação constitucional ao poder de tributar.

As lições doutrinárias colhidas por SACHA CALMON NAVARRO COELHO² são unânimes neste sentido:

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

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

Bernardo Ribeiro de Moraes secunda-o:

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

Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso mestre, não discrepa:

‘As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam

² Manual de Direito Tributário, Forense, 1ª ed., p. 70.



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.'

Ataliba aduz que:

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

Ulhoa Canto reforça-o com dizer que:

Imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional ... portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.'"

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

A doutrina de MISABEL ABREU MACHADO DERZI³ é neste sentido:

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

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

Veja-se, por todas, a precisa lição de MARCO AURÉLIO GRECO⁴:

"... não é demais repetir que imunidade é limitação constitucional ao poder de tributar, cabendo à lei complementar regulá-la (art. 146, II). Portanto, para regular limitações, lei ordinária não é veículo hábil. Regular limitações significa definir os pressupostos de sua incidência, a natureza dos tributos alcançados e a amplitude de suas conseqüências.

A cláusula constante da parte final da alínea 'c' do inciso VI do art. 150 da CF/88, quando se refere a 'atendidos os requisitos da lei', pode ter dois sentidos: ou está se referindo a requisitos para a fruição da própria

³ Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Forense, 7ª ed., p.316.

⁴ Pesquisas Tributárias - Nova Série 4 - Imunidades Tributárias, RT, 1998, p. 717



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

imunidade e, neste caso, deve ser interpretada em conjunto com o art. 146, II, levando ao reconhecimento de que o termo 'lei' ali contido significaria lei complementar, ou então se entende que os requisitos mencionados no dispositivo não se referem à fruição nem ao alcance da imunidade, mas apenas aos requisitos para ser partido político, entidade sindical etc. Ou seja, o dispositivo estaria exigindo que a entidade tivesse existência nos termos legais (Código Civil, Lei dos Partidos etc.). Para este singelo efeito, cabe apenas lei ordinária.

Porém, a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração dos requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto de fato da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar."

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já reconheceu que o fato de a Lei Maior, ao tratar de imunidade tributária, remeter sua disciplina à 'lei', simplesmente, sem especificar se tratar de lei ordinária ou complementar, não afasta a aplicação da regra do artigo 146, II.

Foi o que decidiu o Tribunal Pleno ao ensejo do julgamento do Mandado de Injunção nº 420 (DJU 22.9.1994, p. 25.325), impetrado ao argumento que faltaria lei a regulamentar a imunidade do artigo 150, VI, "c" – que, tal qual o art. 195, § 7º, da CF se refere apenas à "lei", sem qualificá-la expressamente como complementar –, entendendo que a norma constitucional em foco *"repete o que previa a pretérita alínea 'c' do inciso III do art. 19. Assim, foi recepcionado o preceito do art. 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade."*

Mais recentemente, novamente em sua composição plenária, o Supremo Tribunal Federal reiterou o entendimento anteriormente manifestado ao julgar a ADIn nº 1.802-MC/DF. O acórdão então proferido, que contou com voto condutor do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, não foi ainda publicado, mas se encontra assim resumido no INFORMATIVO STF nº 120/98:

"Imunidade Tributária

Prosseguindo no julgamento da ação direta acima mencionada, o Tribunal deferiu a suspensão cautelar da eficácia dos seguintes dispositivos da Lei nº 9.532/97: a) § 1º do art. 12, que retira das instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras ou de renda fixa ou de renda variável; b) alínea f do § 2º do art. 12, que estabelece, como condição do gozo da imunidade pelas instituições, a obrigatoriedade do recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados; e) artigos 13, caput, e 14, que prevêem a suspensão do gozo da imunidade tributária como



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

forma de penalidade por ato que constitua infração à legislação tributária. À primeira vista, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal dessas normas, sob o entendimento de que o art. 150, VI, "c", da CF ('... atendidos os requisitos da lei;') remete à lei ordinária a competência para estipular os requisitos que digam respeito apenas à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, e que qualquer limitação ao poder de tributar, como previsto no art. 146, II, da CF, só pode ocorrer mediante lei complementar. Considerou-se a discussão sobre o conceito de instituição de assistência social (CF, art. 150, VI, c) abrange ou não as instituições de previdência social, as de saúde e as de assistência social propriamente ditas será apreciada no julgamento de mérito da ação. Precedente citado: RE 93.770-RJ (RTJ 102/304).

ADInMC 1.802-DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.8.98"

Por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na ADIN nº 2.058, cuja ementa se encontra abaixo transcrita, o Pretório Excelso expressou, mais uma vez, sua especial afeição por tal tese:

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



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

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."

Penso que o entendimento da ilustre Relatora quanto ao precedente acima, no sentido de que nesta oportunidade teria o Supremo Tribunal Federal pacificado o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por seu artigo 55, regularia a imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7º, da CF/88, tendo em vista que a alegação de inconstitucionalidade formal foi expressamente desacolhida, é equivocado.

Divirjo de tal entendimento, fruto, ao que me parece, de análise um tanto literal das questões discutidas no referido precedente e a forma como tal questionamento foi então apresentado.



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

Parece-me, muito ao revés, que em referido julgamento manifestou a Suprema Corte sua especial afeição pelo entendimento de que imunidade tributária deve ser regulada por *lei complementar*, haja vista o disposto no art. 146, II, da CF/88, sendo desinfluyente, para tanto, o fato de a norma constitucional que veicula a imunidade tributária referir-se simplesmente a “lei”, sem qualificá-la como complementar. Examinando o citado precedente, pela simples leitura de sua ementa, percebe-se que o que levou ao não acolhimento da alegação de inconstitucionalidade formal foi o fato de terem sido questionados apenas os dispositivos da Lei nº 9.732/98, e não também aqueles da Lei nº 8.212/91, de tal sorte que a concessão da liminar por tal fundamento faria com que voltasse a vigorar, em sua redação original, o artigo 55 deste último diploma legal, que padeceria do mesmo vício de inconstitucionalidade formal, tornando inócua e inviabilizando a concessão da liminar por falta de interesse processual. Não fosse isso, teria prevalecido o entendimento que prevaleceu no julgamento da ADIn nº 1.802-MC/DF.

Em síntese, é correto afirmar que a norma do artigo 195, § 7º, da Constituição da República, veicula imunidade tributária – por conseguinte, típica limitação constitucional ao poder de tributar – cuja regulamentação há de ser feita por lei complementar, nos precisos termos do artigo 146, II, sendo tal lei complementar o Código Tributário Nacional, por seu art. 14.

Trata-se de entendimento acolhido pela jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes:

“COFINS – IMUNIDADE – CF/1988, ART. 195, § 7º - SESI - A venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, conforme art. 4º do Regulamento do SESI (ente paraestatal criado pelo Decreto-lei 9.403/46, sendo seu regulamento veiculado pelo Decreto 57.375/1965), dentre seus objetivos institucionais, desde que a receita de tais vendas seja aplicada integralmente em seus objetivos sociais, o que, de acordo com os autos, é incontestado. Demais disso, não provando o Fisco que as demais prescrições do art. 14 do CTN foram desatendidas, o recurso é de ser provido. Recurso provido.”

(Acórdão nº 201-76.164, Rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer)

“COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE - CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIN nº 2028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do artigo 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Inexistência de prova nos autos de que as condições do artigo 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também não restou provado que a entidade educacional não atenda de modo significativo e gratuitamente a estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado.”

(Acórdão 201-73951, rel. Cons. Jorge Freire)

“COFINS. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMUNIDADE. CF/1988, ART. 195, § 7º. A imunidade do § 7º do art. 195 da CF é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Aplicação do art. 14 do



Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

CTN, recepcionado como lei complementar. Existência de prova nos autos de que as condições do art. 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também restou provado que a entidade educacional não atendia de modo significativo a gratuidade a estudantes hipossuficientes. Recurso negado."

(Acórdão 203-08090, Rel. Cons. Antônio Augusto Borges Torres)

Não bastasse a exigência constitucional de as imunidades tributárias serem reguladas por lei complementar, o CTN, é imperioso registrar que a Lei nº 8.212/91, notadamente seu artigo 55, é irrelevante para o desate da causa sob o enfoque da imunidade tributária estabelecida pelo art. 195, § 7º, da CF/88, na medida em que regula mera hipótese de isenção.

Dê-se o destaque: o art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabelece *isenção*, não havendo qualquer alusão em referido dispositivo ou mesmo no citado diploma legal à *imunidade*. Todavia, apesar de não se referir à imunidade e dispor expressamente sobre isenção tributária, a controvérsia surgiu na doutrina e tribunais sobre sua constitucionalidade formal, fundada na premissa de que, na verdade, o dispositivo regularia a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

Trata-se, contudo, de premissa falsa, decorrente de erro de interpretação gravíssimo. O fato de a norma do art. 195, § 7º, da CF/88, apesar de falar de isenção, ter natureza jurídica de imunidade, não significa que a do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que efetivamente instituiu hipótese de isenção, também tenha natureza jurídica de imunidade. Uma conclusão não autoriza a outra. Em matéria tributária, a função das normas constitucionais é distinta das infra-constitucionais, postas pela legislação ordinária. As primeiras têm por escopo dispor sobre competência tributária (estabelecendo seus limites, como, v. g., se dá com as que instituem imunidades), enquanto as segundas veiculam o exercício desta competência, determinando, por exemplo, que certas pessoas, em certas situações, em tese abrangidas pela competência tributária conferida pela Constituição não serão tributadas, como sói acontecer com as isenções. Por isso é que a norma do art. 195, § 7º, da CF/88, apesar de se referir à "isenção", tem natureza jurídica de imunidade tributária, eis que dispõe sobre os limites da competência tributária da União Federal relativamente às contribuições sociais para a previdência social. O mesmo, evidentemente, não ocorre com o art. 55 da Lei nº 8.212/91, haja vista tratar-se de norma veiculada por lei ordinária que versa sobre o exercício de competência tributária, pela qual o ente tributante deixa de exercê-la em sua plenitude com relação a determinadas pessoas que se encontram em determinadas situações. Ou seja, típica isenção.

Ao se focar o exame da questão no art. 55 da Lei nº 8.212/91, parte-se da premissa que uma lei ordinária, *veículo normativo próprio para o exercício de competência tributária*, que expressamente dispõe sobre isenção, *forma de exercício de competência tributária*, e que, portanto, *formal e materialmente está conforme à Constituição*, na verdade não dispõe sobre isenção, e sem se referir em qualquer momento à *imunidade tributária*, dispõe, isto sim, sobre imunidade tributária.

Trata-se de equívoco manifesto. A boa hermenêutica impõe ao intérprete que privilegie, sempre, a interpretação que conduza à conformidade da norma interpretada à



Processo nº : 10830.002809/99-14

Recurso nº : 113.190

Acórdão nº : 202-14.831

Constituição, em detrimento daquelas que conduzirem ou mesmo suscitarem a discussão acerca de sua constitucionalidade. Ora, a discussão travada sobre a constitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212 existe, exatamente, porque, tanto os que sustentam a inconstitucionalidade como os que defendem sua constitucionalidade, interpretam-no como se dispusesse sobre imunidade tributária. Interpretado como norma isencional, de acordo com o texto da lei, o debate perde seu objeto.

Tenho, assim, que a correta interpretação da norma do art. 55 da Lei nº 8.212 é aquela que lhe atribui natureza jurídica de isenção, e não de imunidade tributária, o que afasta o debate em torno da mácula de inconstitucionalidade formal decorrente da adoção da equivocada premissa de que referido dispositivo regula a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

Superada tal questão, vale registrar que o fato de coexistirem normas sobre imunidade e isenção tributárias que versam sobre a mesma questão, no caso o CTN e a Lei nº 8.212, não importa em qualquer anormalidade, sendo, ao revés, fato comum no Direito Brasileiro, como dá conta antigo precedente do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE 75.838-PE), especialmente o voto então proferido pelo Ministro ALIOMAR BALEEIRO:

“Deixo de lado a questão doutrinária de saber se as contribuições especiais ou parafiscais, teoricamente, são impostos ou taxas. No sistema legislado do Brasil, elas são, a meu ver, contribuições especiais; aquelas do art. 21, § 2º, inciso I, da Constituição (contribuições parafiscais). Certamente, as instituições destinadas à educação e à assistência social gozam de imunidade, sujeitas às condições da lei.

Ora, o Código Tributário Nacional, que é lei complementar, estabelece condições para a imunidade desses entes, dentre as quais a de que os diretores não sejam remunerados. Provados que os diretores, recebem remuneração pelo que deduzi da defesa do nobre advogado do INPS, a Fundação Zerrener não teria direito a invocar a imunidade.

Pó outro lado, argumenta-se que a Lei nº 4.440/65 estabeleceu uma isenção – não uma imunidade. Então reconheço o direito da Fundação Zerrener, não pela imunidade, mas pela isenção, ressalvando meu ponto de vista para outros casos. O Código Tributário Nacional deve ser obedecido.

Com essa restrição, acompanho o eminente relator.”

A própria legislação tributária federal, especialmente a Lei nº 9.532/97, corrobora tal constatação, na medida em que estabelece requisitos idênticos àqueles estabelecidos pelo CTN como condição para gozo de imunidade tributária para que uma entidade possa fazer jus à isenção do Imposto sobre a Renda⁵.

⁵A isenção em questão se encontra regulamentada pela Lei nº 9.532/97, que a respeito estabelece o seguinte: “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.



Processo nº : 10830.002809/99-14

Recurso nº : 113.190

Acórdão nº : 202-14.831

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

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

(...)

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

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

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

"Art 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais."

"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.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e os de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º As instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" e "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo."

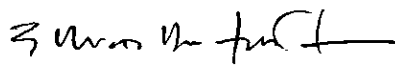


Processo nº : 10830.002809/99-14
Recurso nº : 113.190
Acórdão nº : 202-14.831

Como a Fiscalização não logrou provar que a Recorrente não atende aos requisitos do art. 14 do CTN, dou provimento ao recurso voluntário para julgar improcedente o lançamento e cancelar o crédito tributário por ele constituído.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

M