



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

Processo nº 10845.000046/97-83
Recurso nº 124.052 Embargos
Matéria COFINS
Acórdão nº 203-12.798
Sessão de 08 de abril de 2008
Embargante PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

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

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/12/1995

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.
NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO. EFEITOS
INFRINGENTES. DESNECESSIDADE DE OITIVA DA
OUTRA PARTE.

Constatada omissão no julgado, por deixar de considerar dispositivo de lei sobre o qual necessariamente devia se pronunciar, carece complementá-lo. Se em consequência da complementação do acórdão embargado o acolhimento dos embargos se dá com efeitos infringentes, não carece abertura de prazo para pronunciamento da parte não embargante, que se quiser pode fazer uso da sustentação oral admitida nos julgamentos dos Conselhos de Contribuintes.

COFINS. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE OU ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91.

Para o gozo da imunidade ou isenção da Cofins aplicável às instituições de educação e de assistência social, carece sejam obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Embargos acolhidos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12/05/08


Marilde Curcio de Oliveira
Mat. Siape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em acolher os Embargos de Declaração, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, em rejeitar a abertura de prazo para pronunciamento da parte não embargante, em face da possibilidade de efeitos infringentes, questão levantada de ofício pelo Conselheiro Eric

Moraes de Castro e Silva, vencido. Os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram com o relator, pelas conclusões; e II) por unanimidade de votos, acolheram-se os Embargos com efeitos infringentes, para retificar o Acórdão nº 203-10.031 e negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o lançamento.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

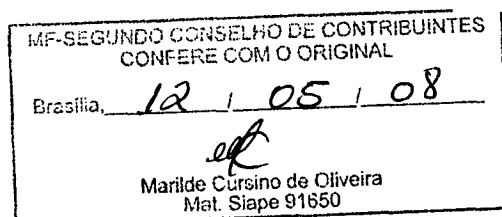
Presidente




EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, José Adão Vitorino de Moraes, Mauro Wasilewski (Suplente) E Alexandre Kern.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siaps 91650

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração tempestivos, interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Acórdão nº 203-10.031.

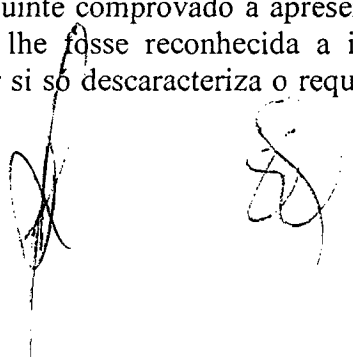
Aponta a embargante omissão no julgado, por não ter se manifestado sobre a impossibilidade de os Conselhos de Contribuintes apreciarem inconstitucionalidade de ato ou lei normativo, e apesar disso ter afastado a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212/91 para efeito de análise dos requisitos necessários à concessão da isenção da COFINS às entidades de assistência social de que trata o art. 6º, III, da Lei Complementar nº 70/91, aplicando, *in casu*, o art. 14 do CTN considerando que a matéria relativa aos requisitos se acha adstrita à disciplina de lei complementar.

Argúi que a discussão entre aplicação de lei ordinária e lei complementar é afeta à Ordem Constitucional, sendo que quando afastada a aplicabilidade de determinada norma em caso concreto se está, de fato, declarando a sua inconstitucionalidade, o que ocorreu no Acórdão embargado.

Ademais, observa a embargante que esta Terceira Câmara já havia instaurado diligência visando verificar o cumprimento do art. 55 da Lei nº 8.212/91 (fls. 230/233), dando nesse momento anterior, aplicação plena ao referido dispositivo.

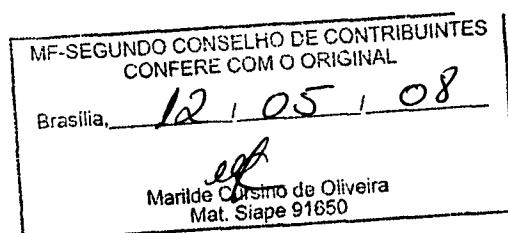
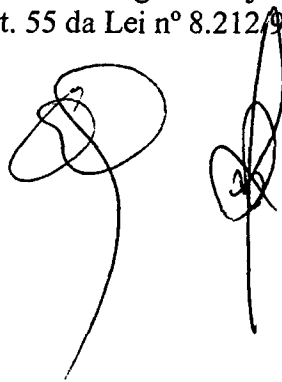
Reporta-se, então, ao resultado da diligência, destacando que:


- a) a atuada não atendeu em parte ao requisito do inc. I do art. 55 da Lei nº 8.212/91, porque só veio a ser declarada de utilidade pública estadual ou municipal em 15/07/94;
- b) a análise do inc. III do mesmo artigo não é conclusiva sobre a efetiva promoção de assistência social beneficente pela atuada;
- c) não foi satisfeito o inc. IV, vez que diversos membros do Conselho e sócios da entidade recebiam pagamento de salários em razão do exercício de cargos de direção;
- d) não foi comprovada a apresentação de relatório anual circunstanciado das atividades, perante o Conselho Nacional da Seguridade Social, para efeito de cumprimento do inc. V; e
- e) embora tenha a contribuinte comprovado a apresentação de requerimento ao INSS, para o fim de lhe fosse reconhecida a isenção, não há prova do deferimento, o que por si só descaracteriza o requisito do § 1º do citado art. 55.



Ao final, requer a embargante seja sanada a omissão e declarado o não atendimento aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e, por consequência, da isenção.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>12 / 05 / 08</u>
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

ADMISSIBILIDADE

Constato a omissão apontada, já que o voto do Acórdão embargado, por um lado, nem ao menos menciona o art. 55 da Lei nº 8.212/91, cujos requisitos foram objeto da Resolução nº 203-00.500 desta Câmara, e por outro emprega o art. 14 do CTN para considerar a recorrente isenta da Cofins, consignando o seguinte:

“Logo, em se tratando de definir as condições para enquadrar uma entidade de assistência social, para fins de aplicação da legislação tributária, estas somente podem ser encontradas no artigo 14 do CTN, que assim estabelece:

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

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

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

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

Analisando a Lei nº 8.212/91, sob os aspectos constitucionais, a matéria aqui abordada, quer seja quanto a sua imunidade ou não, trata-se de uma limitação ao poder de tributar, razão por que, de acordo com a CF (art. 146, II), somente a lei complementar poderia dela cogitar.”

Assim, para sanar a omissão os presentes Embargos devem ser admitidos, carecendo investigar e decidir, primeiro, se é possível afastar-se o art. 55 da Lei nº 8.212/91, e segundo, quais os requisitos da isenção (ou imunidade) advogada pela contribuinte, com vistas à manutenção ou não do Auto de Infração, que abrange os períodos de abril de 1992 a dezembro de 1995.

DESNECESSIDADE DE OITIVA DA PARTE NÃO EMBARGANTE

Admitidos os Embargos, inicialmente trato da questão de ordem suscitada pelo Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva, no sentido de que, face à possibilidade de concessão de efeitos infringentes, a outra parte (no caso, o contribuinte) necessariamente teria que ser ouvido antes deste julgamento.

Rejeito tal necessidade, repetindo o entendimento abraçado por este Colegiado no Acórdão nº 203-11.373, de 18/10/2006, também da minha relatoria. Naquele o embargante

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 05, 08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 420

era o contribuinte, pelo que a parte a ser ouvida seria a Procuradoria da Fazenda Nacional. Neste, dá-se o inverso.

Julgo não haver necessidade da oitiva suscitada porque, primeiro, a outra parte poderia se pronunciar sobre o tema por ocasião da sustentação oral que lhe é permitida nos julgamentos dos Conselhos de Contribuintes; segundo, porque os efeitos infringentes ou modificativos são consequência do acolhimento dos embargos de declaração, que inclusive não admitem como pedido principal a modificação do julgado (tal modificação somente pode ocorrer quando imprescindível à supressão de omissão ou ao esclarecimento de obscuridade ou contradição); e terceiro, porque não há, no Processo Administrativo Fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/72, incluindo o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, qualquer previsão para a audição suscitada.

No âmbito judicial é certo que a jurisprudência do STF tem se inclinado no sentido da oitiva da parte contrária, quando nos embargos de declaração são solicitados efeitos modificativos. Todavia, e a amparar o entendimento aqui adotado, o STJ já decidiu pela desnecessidade de tal audição, como demonstra a ementa a seguir (com **negrito acrescentado**):

“- EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CIENCIA DA DECISÃO, ANTES DA PUBLICAÇÃO DO ACORDÃO. IRRELEVANCIA. CONTAGEM DO PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DOS EMBARGOS. INTIMAÇÃO DA PARTE EMBARGADA. INEXIGENCIA LEGAL.

- CONTA-SE O PRAZO PARA OPOSIÇÃO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DO ACORDÃO (ART. 535, I, CPC), SENDO IRRELEVANTE A CIENCIA DA DECISÃO COM A RETIRADA DOS AUTOS DA SECRETARIA, ANTES DA PUBLICAÇÃO, POSTO AS SESSÕES DE JULGAMENTO SÃO PUBLICAS.

- O CPC, NO CAPITULO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, NÃO EXIGE INTIMAÇÃO DA PARTE EMBARGADA PARA IMPUGNAR OS EMBARGOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA INOCORRENTE, NA ESPECIE.

(STJ, 5ª Turma, unânime, EDcl nos EDcl no REsp 131883 / RJ, Relator Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA (1106), julgado em 10/03/1998, www.stj.gov.br).

No Acórdão acima, o relator, Min. José Arnaldo da Fonseca, assim se pronunciou:


No tocante à falta de intimação para a parte manifestar-se sobre os embargos, não a exige a lei processual (mi. 535/538), pode constituir-se em mera liberalidade do julgador, ou se sentir necessidade de esclarecimento à vista da matéria deduzida. No caso, conferiram-se efeitos infringentes aos embargos, porquanto o acórdão embargado assentara-se em fato inexistente. Com efeito, para reparar o equívoco, erro de fato, acolheram-se os embargos, para o fim de não conhecer do recurso especial. Inexigível e desnecessária a oitiva da parte.”

IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91

Superada a questão de ordem, adentro no cerne do debate.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12 / 05 / 08


Mariide Cursinho de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 421

Sobre a impossibilidade de afastamento do art. 55 da Lei nº 8.212/91, é tema pacífico porque até hoje não foi declarada sua inconstitucionalidade pelo Judiciário.

Consoante o Decreto nº 2.346/97, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, quando definitivos e inequívocos. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informava o art. 22-A do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002, tal como atualmente informa o art. 49 do RICC aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.



SITUAÇÃO DA RECORRENTE, QUANTO AOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91

Descartado o afastamento do art. 55 da Lei nº 8.212/91, observo que segundo o resultado da diligência ordenada por esta Terceira Câmara a contribuinte não atende, na totalidade, os requisitos nele instituídos.

Conforme o Termo de Notificação de fls. 345/354, em relação a cada um dos incisos do referido artigo, a entidade:

- I) é reconhecida de utilidade pública federal desde 04/09/68 (Decreto nº 63.198/68), e municipal desde 15/07/94 (Lei Municipal nº 1.333, de 08/07/94, com cópia à fl. 241);
- II) atende ao inc. II;
- III) apresentou cópias dos documentos intitulados “Prestação de Serviços à Comunidade”, referente ao ano de 1992 (fls. 245/246), “Bolsas de Estudo”, datado de dezembro de 1992 (fl. 247), e “Demonstrativo de Serviços Prestados-Assistência Social” e “Demonstrativo de Serviços Prestados-Educação”, estes dois últimos em formulários do CNAS e referentes aos anos de 1993, 1994 e 1995 (fls. 248/254);
- IV) remunera com salários “em razão do exercício de cargos de direção”, diversos membros do Conselho e Sócios da entidade (o resultado da diligência enumera 10 (dez) pessoas, sendo 1 do Gabinete do Reitor, 3 Vice-Reitores e 6 Diretores, e transcreve partes do Estatuto da entidade, dentre eles o parágrafo único do art. 6º, segundo o qual “Nenhum dos sócios ainda que no exercício de cargos de Direção, ficará impedido de desempenhar função remunerada de caráter técnico, burocrático, docente ou executivo da instituição.”
- V) não desvirtuou a aplicação dos recursos.

Quanto ao § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a fiscalização, no resultado da diligência, informa que a entidade requereu ao INSS continuidade da isenção da Cofins (esta Contribuição corresponde ao inc. I do art. 28 do Decreto nº 612/92).

2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12, 05, 08

Marilde Cardoso de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 422

Manifestando-se sobre o resultado da diligência, a entidade argúi, em essência, o seguinte (fls. 355/362);

- em relação ao inc. I, que continua desobrigada da posse de outros títulos de utilidade pública Municipal ou Estadual, por continuar preenchendo os requisitos da imunidade tributária estatuída no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Neste ponto, refere-se ao art. 1º da Lei nº 3.577/59, bem como ao art. 1º do Decreto-Lei nº 1.572/77, que o revogou, além de à jurisprudência do STJ (MS 3395 / DF, de 25/10/94; MS 5930 / DF, de 10/03/1999; e MS 8403 / DF, de 13/11/2002), segundo a qual a entidade filantrópica instituída antes do Decreto nº 1.572/77 possui direito adquirido ao não recolhimento de contribuição previdenciária devida pelo empregador e ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos);

- em relação ao inc. III, detalha as funções laborais exercidas pelas pessoas enumeradas pela fiscalização, bem como demais dados do vínculo trabalhista, incluindo a data de contratação como professor ou funcionário etc.

DELIMITAÇÃO DA LIDE E LEGISLAÇÃO CORRELATA

Atento aos requisitos do art. 55 de Lei nº 8.212/91, que o Acórdão embargado desprezou, cuidou da interpretação dele e da legislação restante relacionada à lide, visando decidir, ao final, se as receitas da entidade devem ser tributadas pela Cofins ou estão imunes, como alegado no Recurso Voluntário.

Como os fatos geradores anteriores do lançamento, de 04/1992 a 12/1995, são anteriores a fevereiro de 1999 (a partir de quando passou a ter eficácia a isenção estatuída pelos 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), cabe apenas investigar a legislação anterior, com atenção para os seguintes os 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;

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

Devem ser afastados da lide em questão os arts. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, e 9º, IV, “c” e 14, do CTN, por tratarem 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). O que cabe averiguar aqui é se a recorrente enquadra-se na imunidade ou na isenção própria das contribuições para a seguridade social.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12 / 05 / 08


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

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.

Qualquer entidade - associação, sociedade civil ou fundação -, seja na atividade de saúde, previdência social, educação, recreação, cultura, ciência, desportos, 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 ao caráter de 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.

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

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

“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

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

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;


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

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

O dispositivo foi alterado, como segue:

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, <u>12</u> / <u>05</u> / <u>08</u>
 Marilde Cursião de Oliveira Mat. SIAPE 91650

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 n° 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 n° 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 n° 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI n° 2.028)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.


V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei n° 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 n° 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI n° 2.028).

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

§ 5ª 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))

§6oA 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 março de 2008, 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.

Quanto ao inc. IV do art. 55, comporta uma exceção: a vedação não se aplica, a partir de 01/01/2003, à remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637/98. Esta exceção está condicionada a que a remuneração, em seu valor bruto, não seja superior ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal (Lei nº 10.637/2002, art. 34 e art. 68, III).¹

Por sua vez, 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.

¹ Observe-se a redação da Lei nº 10.637/2002, cujo art. 34 entrou em vigor em 01/01/2003:

Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2o, III, b, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2o, a, da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei no 9.637, de 15 de maio de 1998. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

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

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

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

“No preceito , cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável , é certo , que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes , àqueles que , sem prejuízo do próprio sustento e o da família , não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura , a prestação do serviço pelo Estado . Ora , no caso , chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados , procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes .

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

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12 / 05 / 08

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

assistência social , a par da precária prestada pelo Estado , que o § 007 ° 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 n° 8.212/91, na redação primitiva .

(...)

Defiro a liminar , submetendo-a desde logo ao Plenário , para suspender a eficácia do art. 001 ° , na parte em que alterou a redação do art. 055 , inciso III , da Lei n ° 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 003 ° , 004 ° e 005 ° , bem como dos artigos 004 ° , 005 ° e 007 ° da Lei n ° 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.

Também não dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a isenção de que trata a Lei nº 9.394/96. Esta isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional 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.

Como será demonstrado adiante, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 pode ser interpretado como requisitos da isenção (LC nº 70/91, art. 6º, III, e MP nº 2.158-35/2001, esta aplicável ao período da autuação) ou da imunidade (Constituição, art. 195, § 7º). A legislação infraconstitucional igualou as condições para gozo dos dois institutos, 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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 05, 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

O hermenauta, 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 hermenauta jurídico assim não deve proceder, pois os institutos da imunidade e da isenção possuem uma diferença básica: enquanto a primeira é sempre estatuída na Constituição, a segunda é matéria da legislação infraconstitucional.

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

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

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

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

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


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

A doutrina norte-americana classificou as normas constitucionais, quanto à eficácia jurídica, em dois grupos: auto-executáveis ou auto-aplicáveis e não auto-executáveis ou não auto-aplicáveis. As primeiras com eficácia jurídica plena e aplicação imediata porque regulando diretamente as matérias, e as segundas com eficácia jurídica limitada porque dependentes de outras normas infraconstitucionais, pelo que de aplicação mediata.²

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,³ julgou insuficiente a divisão bipartite acima e propôs a sua divisão

² SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88.

³ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 05, 08

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 429

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:⁴ o das normas constitucionais de eficácia **restringível**, que podem ter a eficácia jurídica contida (e não necessariamente a tem, como dá a entender o termo contida, empregado por J. Afonso), a depender da legislação infraconstitucional superveniente ou ainda de determinadas circunstâncias postas na própria norma (estado de sítio, por exemplo); e o grupo das normas constitucionais de eficácia jurídica **complementável** ou dependente de complementação (ou limitada, no dizer de José Afonso da Silva), cuja eficácia jurídica é a menor de todas, dado que o legislador constituinte estabeleceu uma normatização cuja eficácia plena depende da legislação infraconstitucional.

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

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

No julgamento da liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028, em que o Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, 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 “le” 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

⁴ DINIZ, Maria Helena. Norma constitucional e seus efeitos. São Paulo: Saraiva, 1998, p.113.

M.F.-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12. 05. 08

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

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


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

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

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

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

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que

...F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 05, 08

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora".

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

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

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

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

O relator desse Mandado de Injunção nº 605, Ministro 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

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 05, 08
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

já existentes, causa de pedir incompatível com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição.”

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

“(…)

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

Esse entendimento foi mantido no julgamento do Mandado de Injunção nº 608, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, mesmo depois de a Corte deferir medida cautelar, na ADI nº 2.028, para suspender provisoriamente a eficácia de parte das disposições legais questionadas pela requerente.

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

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

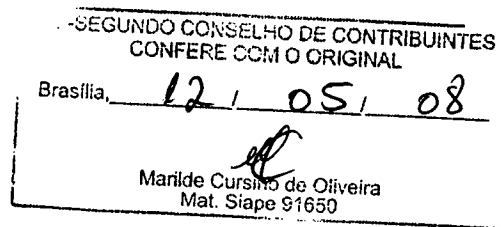
“Mandado de Injunção.

– Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

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

Segundo o Acórdão prolatado pelo STF no referido Mandado de Injunção nº 232//RJ, por maioria (vencidos os Min. Marco Aurélio, Carlos Velloso e 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, salvo melhor juízo, perdura até hoje porque ainda não editada lei complementar para tanto.

Cabe observar que, se por um lado o STF 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

2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 05, 08
Marilide Curcio de Oliveira
Mat. Siape 91650

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 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 vênica 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'.

Cumprer 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:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08
Marilde Custódio de Oliveira
Mat. Siane 91650

“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, supriável por meio da analogia, segundo o critério objetivo do magistrado, sem depender do critério subjetivo do legislador, penso que seria, então, forçado a admitir que o caso não seria de mandado de injunção e sim de mandado de segurança ou outro instrumento processual, que não o mandado de injunção.

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

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

CONCLUSÕES

Destarte, as entidades de educação e assistência social, bem como as filantrópicas, somente são isentas (ou imunes, para quem entende que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 regulamenta o § 7º do art. 195 da Constituição) da Cofins se atenderem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.


Como a recorrente não os atende, por remunerar seus dirigentes – é o que ela própria admite, sendo que a remuneração em função da prestação de serviços à entidade somente pode ocorrer, sem descaracterizar o benefício pretendido, quando a pessoa jurídica é uma Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) ou uma Organizações Sociais (OS) -, não faz jus à isenção (ou imunidade, como defendido neste Recurso).

Além de não atender ao inc. IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91 (remuneração de dirigentes) em todo o período de autuação, a recorrente desatende do inc. I em relação aos fatos geradores até junho de 1994, porque somente foi reconhecida de utilidade pública municipal a partir de 15/07/94 (Lei Municipal nº 1.333, de 08/07/94, com cópia à fl. 241). No tocante ao inc. I, a Lei nº 3.577/59 e o Decreto-Lei nº 1.572/77, que dizem respeito à Contribuição de Previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional da Previdência Social (INPS) e ao reconhecimento de utilidade pública federal, tão-somente, não ampara a recorrente, de modo a dispensar o certificado de utilidade pública estadual ou municipal.

Pelo exposto, admito os Embargos de Declaração e os acolho com efeitos infringentes para, retificando o Aresto, negar provimento ao Recurso Voluntário e manter o lançamento.

Sala das Sessões, em 08 de abril de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS 

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 05 / 08

Marilda Curcio de Oliveira
Mat. Siapa 91650