



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10882.002418/2002-05
Recurso nº 223.857 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.677 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2010
Matéria ENTIDADE DE EDUCAÇÃO. ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ISENÇÃO. REQUISITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA PARCIAL. AÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA DIFERENCIADA EM PARTE..
Recorrente FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ENSINO PARA OSASCO.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1999

NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O contribuinte que busca a tutela jurisdicional abdica da esfera administrativa, na parte em que trata do mesmo objeto.

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independente de ter havido o pagamento antecipado exigido por esse artigo.

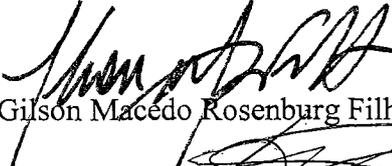
ENTIDADES FILANTRÓPICAS E BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91.

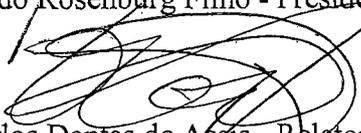
Para o gozo da imunidade estatuída pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ou da isenção aplicável às entidades filantrópicas ou beneficentes de assistência social, carece sejam obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos: II) em não conhecer do recurso quanto à matéria discutida na via judicial; e II) na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos períodos de apuração anteriores a dezembro de 1995, nos termos do voto do Relator.


Gilson Macédo Rosenberg Filho - Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

EDITADO EM 21/05/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

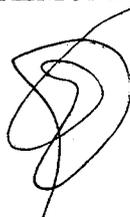
Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário de fls. 192/261, vol. II, tempestivo (fls. 186, 189 e 192), que contesta a parte da exigência mantida pela primeira instância, do Auto de Infração com cópia às fls. 54/67, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 01/1995 a 12/1999, no valor total de R\$ 4.925.954,41, incluindo multa de ofício no percentual de 75%.

O referido Auto de Infração integrou, na origem, o processo nº 10882.002100/00-47, tendo sido julgado procedente em parte, nos termos do Acórdão de fls. 150/184. A DRJ excluiu a multa de ofício dos períodos de apuração 02/99 em diante, por se encontrarem com a exigibilidade suspensa em virtude de liminar concedida em Mandado de Segurança que questiona a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98, sendo que o recurso de ofício tramitou nos autos daquele processo, sob o nº 123110 neste Segundo Conselho de Contribuintes.

Conforme a descrição dos fatos que integra o Auto de Infração, na sua redação original, antes de retificada (fl. 64), o lançamento decorreria da suspensão da imunidade tributária relativa aos impostos (alínea “c” do inc. VI do art. 150 da Constituição), objeto do Ato Declaratório da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Osasco nº 27, de 14/11/2000 (fl. 53). Todavia, após análise por parte da supervisão da Seção de Fiscalização da DRF em Osasco (fl. 70) a descrição foi retificada de modo a evidenciar que o lançamento decorre do cancelamento da isenção das contribuições para a seguridade social (art. 195 da Constituição). Após a retificação foi dada nova ciência à entidade em 07/12/2000, com reabertura do prazo para impugnação (fls. 78/79). A fiscalização também considerou que a entidade não observou os requisitos previstos no art. 55, IV da Lei nº 8.212/91 (fl. 78).

O cancelamento da isenção relativa às contribuições para a seguridade social é objeto do Ato Cancelatório da Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização do INSS do Município de Osasco, datado de 20/01/97 e com termo inicial em 24/07/91 (cópia à fl. 73), que declara ter sido cancelada a isenção “EM RAZÃO DA INFRINGÊNCIA AO DISPOSTO NO ART. 55, IV, DA LEI 8212, OU SEJA, REMUNERAR DE FORMA INDIRETA SEUS DIRIGENTES”.





A 5ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente em parte, nos termos do Acórdão de fls. 150/184, considerando incabível apenas a multa de ofício nos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999.

No Recurso Voluntário a entidade insiste na improcedência do lançamento, repisando argumentos da impugnação e refutando a decisão recorrida.

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes determinou fosse realizada diligência, para que a autoridade informasse acerca da decisão final e definitiva do INSS, quanto à imunidade da recorrente (ou isenção, conforme o referido Ato Cancelatório), no período fiscalizado (fls. 489/500).

Os documentos juntados pela diligência, às fls. 517/566, informam o seguinte:

- a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso contra o cancelamento da isenção, nos termos do Acórdão nº 17852, prolatado em 15/09/97. No seu voto o relator, o ilustre Presidente da 4ª Câmara de Julgamento do CRPS, Salvador Marciano Pinto conclui: “À toda evidência, está claramente comprovada nos autos a prática, reiteradamente adotada pela fundação, objetivando remunerar seus diretores mediante pagamento de salários indiretos e em espécie, deixando de atender cumulativamente os requisitos estabelecidos pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91” (fls. 519/522);

- a NOTA/CJ Nº 289, de 13/06/2000, expedida pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), informa que não obstante o Parecer /CJ nº 639/96 o CRPS julgou de acordo com os precedentes daquela Consultoria, pelo que a decisão deve ser cumprida (fls. 523/526);

- nova NOTA da mesma Consultoria Jurídica, sob o nº 73 e datada de 12/02/2001, entende de modo inverso e, revogando a NOTA/CJ nº 289/2000, conclui pela devolução do processo ao CRPS, “para fins de adequação ao Parecer CJ/nº 639/96” (fls. 527/535);

- a mesma 4ª Câmara de Julgamento do CRPS, em novo Acórdão sob nº 04/00353 e datado de 17/05/2001 (fls. 536/547), decidiu, desta vez por maioria, anular o Acórdão nº 17852/97 para dar provimento ao recurso contra o cancelamento da isenção. No seu voto, sucinto, o relator, o ilustre Presidente da 4ª Câmara, Salvador Marciano Pinto, afirma: “Considerando os termos da NOTA TÉCNICA/73/2001 e Portaria 5764/2000, voto no sentido de Anular o Acórdão nº 17852/97 proferido por esta Câmara e prover o recurso da entidade devendo os autos retornarem à origem.” (fl. 547);

- o Parecer/MPS/CJ/Nº 3392, de dezembro de 2004 (fls. 551/566), manifesta-se pela ilegalidade da NOTA/CJ/Nº 73/2001 e, em obediência ao art. 42 da Lei Complementar nº 73/93¹ (Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União), propõe seja o processo novamente devolvido à 4ª Câmara do CRPS, de modo a restabelecer a decisão que manteve o cancelamento da isenção.

Diante dos documentos descritos, e considerando que o Parecer MPS/CJ/Nº 3392 foi aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 15/12/2004 (fl. 551), a diligência,

¹ Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

embora informando que o processo de cancelamento do benefício ainda se encontra em tramitação, conclui que o Ato Cancelatório da isenção continua válido (fls. 567/568).

Como essa primeira diligência retornou sem que da sua conclusão fosse dada ciência à recorrente, levando em conta que o processo de cancelamento da isenção ainda continuava em trâmite no final de 2004 e que a recorrente sustenta ser imune, foi determinada novo retorno à origem, visando ouvi-la (Resolução nº 203-00.737, de 29/06/2006).

Pronunciando-se a respeito do resultado da primeira diligência, a recorrente alega que (fls. 579/583):

- a decisão proferida no processo originário Ato Cancelatório do INSS não é definitiva, já que interpôs Pedido de Revisão do Acórdão da nº 203/207, prolatado pela 4ª Câmara de Julgamento do CRPS;

- obteve sentença favorável no Mandado de Segurança nº 1999.61.00.025109-1, para afastar a exigência do PIS e da Cofins com base nas Leis nºs 9.732/98 e 9.718/98;

- obteve decisão favorável do Primeiro Conselho de Contribuintes no processo administrativo nº 10882.002101/00-18, relativo ao IRPJ e CSLL, “do qual a exigência da COFINS é decorrencial, tendo em vista o Ato Cancelatório expedido pela Receita Federal”;

- o presente processo deveria ter sido apensado àquele julgado do Primeiro Conselho, para ambos terem uma decisão conjunta, na forma determinada pelo art. 8º, III do RICC (refere-se ao antigo Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 55/98), pelo que, não tendo sido atendido a norma regimental, o lançamento este lançamento da Cofins deve ser cancelado, tal como ocorreu com o do IRPJ e CSLL;

- *ad argumentandum*, ainda que a entidade não fosse imune era ilegal a exigência da Cofins, já que no período abrangido pela autuação a base de cálculo da Contribuição era o “faturamento”, elemento estranho às entidades sem fins lucrativos, tanto assim que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi julgado inconstitucional.

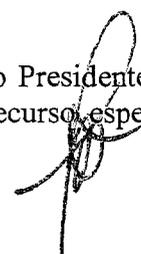
Ao final requer o sobrestamento do processo, até decisão final do Pedido de Revisão do Acórdão nº 203/2007, em trâmite junto ao CRPS, e do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.025109-1.

Uma terceira diligência foi determinada pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em 21/11/2007 (Resolução nº 203-00.868, fls. 633/636), com igual teor da anterior (Resolução nº 203-00.737, fls. 571/574, que também visou notificar a recorrente, sobre o relatório da diligência inicial). O órgão de origem, constatando que a recorrente já havia sido cientificada e, inclusive, se pronunciou conforme relatado acima, fez retornar os autos este Colegiado.

Em 03/09/2008 a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, determinou uma outra diligência, visando aguardar a decisão definitiva do Recurso Voluntário nº 145.860 (atualmente, no sistema eletrônico do CARF, renumerado para 245.860), processo nº 37317.005262/2003-68.

Desta vez os autos retornaram com o acréscimo de cópias de dois Despachos exarados naquele processo (ver fls. 694/696 deste):

- o de nº 206-332/2008, de 28/10/2008, nos termos do qual o Presidente da Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes negou seguimento a recurso especial



interposto contra despacho denegatório de pedido de revisão protocolado sob a égide do Regimento Interno do Conselho de Recursos de Previdência Social (CRPS); e

- o de nº 358, de 10/12/2009, no qual o Presidente da Segunda Turma da CSRF do CARF rejeitou o pedido de reexame do recurso especial, mantendo o despacho que lhe seguiu seguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O cancelamento da isenção da recorrente, relativamente às contribuições para a seguridade social, determinado inicialmente pelo Ato Cancelatório da Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização do INSS do Município de Osasco, datado de 20/01/97, foi mantido por decisão da 6ª Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, prolatada no Recurso nº 145860, processo administrativo nº 37317.005262/2003-68

Em 26/02/2007 a 4ª Câmara de Julgamento do CRPS prolatou o Acórdão nº 203/2007 (disponível em <http://www.previdenciasocial.gov.br/crps/debito.asp>), não conhecendo do recurso interposto pela Fundação Instituto de Ensino Superior para Osasco e mantendo o referido Ato Cancelatório.

Em seguida a recorrente ingressou com pedido de revisão, no qual foi concedido efeito suspensivo em 11/10/2007, conforme o Despacho nº 206-012/2007, proferido pelo Presidente da Sexta Câmara deste Segundo Conselho nos autos do Recurso nº 145860. Negado o pedido de revisão, houve interposição de embargos de declaração, não admitidos, e após a contriunte ingressou com recurso especial, cujo seguimento foi negado conforme os Despachos nºs 206-332/2008, de 28/10/2008, lavrado pelo Presidente da Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, e 358, de 10/12/2009, do Presidente da Segunda Turma da CSRF do CARF.

Como inexistente previsão de recurso contra os dois Despachos acima mencionados, é certo que a decisão proferida pela Sexta Câmara deste Segundo Conselho, nos autos do Recurso nº 145860, é definitiva.

Mantido o citado Ato Cancelatório, restou decidido naquele processo que a recorrente não atende ao inc. IV do art. 55, IV da Lei nº 8.212/91 (remunerar de forma indireta seus dirigentes). Afinal, o fundamento do cancelamento da isenção referente às contribuições para a seguridade social foi a infringência do mencionado inciso.

COMPETÊNCIA PARA O JULGAMENTO E DEFINIÇÃO DA LIDE

Ultrapassada a análise quanto ao desatendimento do inc. IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91, cabe cuidar da competência para o julgamento deste lançamento da Cofins, que segundo a recorrente seria do Primeiro Conselho de Contribuintes (arguiu que presente processo deveria ter sido apensado ao de nº 10882.002101/00-18, relativo ao IRPJ e CSLL, porque a

exigência da COFINS é decorrente, tendo em vista o Ato Cancelatório expedido pela Receita Federal).

Para mim a competência, antes da instituição do CARF, era do Segundo Conselho, nos termos do art. 21, I, "c" do RI dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 147/2007.² Equivale, tal dispositivo legal, ao art. 8º, III do RICC mais antigo, mencionado pela recorrente.

Atualmente, a competência é atribuída a esta Terceira Seção do CARF, conforme o art. 4º, I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

Ressalto que a exigência da Cofins possui fundamento distinto daquele do IRPJ, sendo que o Auto de Infração ora apreciado, devidamente retificado, está amparado no cancelamento da isenção das contribuições para a seguridade social (art. 195 da Constituição), como nele descrito. A fiscalização, de modo igual ao Ato Cancelatório da Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização do INSS do Município de Osasco, datado de 20/01/97, considerou que a entidade não observou os requisitos previstos no art. 55, IV da Lei nº 8.212/91 (fl. 78).

Apenas na sua forma original, antes da retificação, é que o presente Auto de Infração havia levado em conta a suspensão da imunidade tributária relativa aos impostos (alínea "c" do inc. VI do art. 150 da Constituição), objeto do Ato Declaratório da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Osasco nº 27, de 14/11/2000 (fl. 53).

Sendo distintos os fundamentos dos lançamentos do IRPJ e da Cofins, rejeito a arguição de incompetência do antigo Segundo Conselho de Contribuintes.

Definida a competência, os temas a tratar dizem respeito ao seguinte:

- decadência parcial do lançamento, a ser considerada por ser matéria de ofício;
- interferência ou não do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.025109-1 neste julgamento, levando-se em conta que a ação judicial visa afastar a exigência do PIS e da Cofins com base nas Leis nºs 9.732/98 e 9.718/98;
- direito à isenção (ou imunidade, para alguns) da entidade.

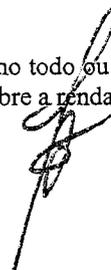
DECADÊNCIA: PROVIMENTO PARCIAL

No tocante à decadência cabe aplicar a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91. Resolvida a polêmica pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS há de ser regulado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

² Art. 21. Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação, inclusive penalidade isolada, observada a seguinte distribuição: I - às Primeira, Segunda, Terceira e Quarta Câmaras, os relativos a:

(...)

c) contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação do imposto sobre a renda;



Sabedor das divergências em torno do termo inicial ou *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial, constato que no mês de fevereiro (o único período de apuração atingido pela decadência), não houve qualquer recolhimento (ver Demonstrativo de Apuração de fl. 25). Daí que, para aqueles que consideram a necessidade de pagamento antecipado no lançamento por homologação (interpretação abraçada, dentre outros, pelo Colendo STJ), sob pena de dilatar o termo inicial da decadência para o primeiro dia do ano seguinte, o período de apuração citado não estava decaído, na data da ciência do Auto de Infração (dia 03/03/2004).

Para mim, é irrelevante não ter existido o pagamento antecipado previsto no art. 150 do CTN. Considero que a contagem é sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação.

Neste ponto importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

Destarte, na data da ciência da retificação do Auto de Infração (07/12/2000) já decaíra os fatos geradores anteriores a dezembro de 1995.

ACÇÃO JUDICIAL: MATÉRIA DIFERENCIADA, EM PARTE

O Mandado de Segurança nº 1999.61.00.025109-1 questiona as alterações na exigência do PIS e da Cofins, relacionadas com o alargamento da definição de faturamento promovido pelo § 1º do art. 3º pela Lei 9.718/98 e a restrição do conceito de “entidade beneficente de assistência social”, introduzida no inc. III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.732/98.

No relatório da sentença, o pedido está descrito assim (fl. 3):

Cuida-se de mandado de segurança, com pedido de liminar, impetrado com o objetivo de afastar “qualquer ato da D. autoridade coatora que iniba o seu direito de não recolher PIS e Cofins quer por força da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, quer em face da inconstitucionalidade da lei que o teria instituído sobre receitas auferidas pela entidade, expedindo-se ofício à autoridade fazendária”.

Sustenta a impetrante, em síntese, que na qualidade de entidade educativa e de assistência social beneficia-se da imunidade tributária estabelecida no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, motivo pelo qual não pode ser alcançada pela Lei nº 9.732/98, que, ao alterar o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, restringiu o conceito de “entidade beneficente de assistência social”; acrescenta, para além do mais, que a Lei nº 9.718/98 padece também de vício insanável, pois, ao tempo em que promulgada, a Constituição não autorizava a instituição dessas contribuições sobre outra base de cálculo que não o faturamento. (negrito acrescentado)

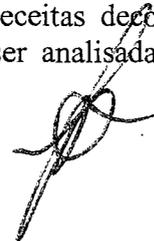
Por sua vez, a sentença da liminar prescreve (fls. 7/8):

O “fumus boni iuris” aflora, portanto, incontrastável, seja porque a impetrante desfruta da imunidade a que alude o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, seja porque a Lei nº 9.718/98 promoveu a alteração do conceito de faturamento sem o devido respaldo constitucional.

O “periculum in mora” emerge evidente, pois que o não recolhimento das aludidas exações sujeitará a impetrante à autuação fiscal, sendo certo, ademais, que acaso negada a tutela requerida, à impetrante restará apenas a via repetitória para reaver o “quantum” indevidamente recolhido, se procedente o pedido ao final, cumprindo-me resguardá-la de tal inconveniente, na estrita observância dos princípios tributários previstos na Constituição Federal.

Ante o exposto, DEFIRO A LIMINAR, na forma requerida.

No que o lançamento abrange os períodos de apuração sob a égide da Lei nº 9.718/98, há concomitância com a via judicial apenas na parte em que tributadas outras receitas, além daquelas previstas na definição de faturamento estipulada pela Lei Complementar nº 70/91. No mais, especialmente no que atinge as receitas decorrentes da prestação de serviços da entidade, a matéria é diferenciada e deve ser analisada nesta via administrativa.



Quanto à Lei nº 9.732/98, independentemente da referido *mandamus* não caberia aplicar a restrição imposta no inc. III do art. 55 da Lei nº 8.212/91. É que o STF, na liminar concedida na ADI nº 2.028, suspendeu a eficácia da alteração introduzida pela Lei nº 9.732/98.

Como a tributação foi amparada na desobediência ao inc. IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não afetado nem pela Lei nº 9.718/98 nem pela Lei nº 9.732/98, cabe apreciação da matéria, de modo a se definir ao final pela isenção (ou imunidade) defendida pela recorrente ou pela tributação das receitas oriundas da prestação de serviços da entidade (sobre as outras receitas, tributadas conforme a Lei nº 9.718/98, não cabe qualquer pronunciamento nesta esfera administrativa).

Sabedor das divergências existentes na interpretação da isenção (ou imunidade) em tela, especialmente da que se utiliza do art. 14 do CTN como veículo normativo a estabelecer os requisitos do § 7º do art. 195 da Constituição, repito entendimento já adotado neste Colegiado, em julgados anteriores sob a minha relatoria.

IMUNIDADE/ISENÇÃO: LEGISLAÇÃO CORRELATA

O deslinde da questão passa pela interpretação dos seguintes textos legais, especialmente:

- art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que estatuiu imunidade relativa às contribuições para a seguridade social, as “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;

- art. 6º, III, da LC nº 70, de 30/12/91, que trata da isenção da COFINS para as “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, e foi revogado pelo art. 93, II, “a” da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, com efeitos a partir de 30/06/1999;

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

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

associações” a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97 (incisos III e IV do art. 13 MP nº 2.158-35/2001), desde que essas instituições atendam ao disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

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

De plano, cabe afastar da lide a imunidade restrita aos impostos de que trata o art. 12 Lei nº 9.532/97, bem como a isenção estabelecida no seu art. 15. O primeiro trata especificamente da imunidade específica dos impostos, prevista no art. 150, V, “c”, da Constituição Federal, 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), enquanto o segundo (art. 15) estabelece isenção que só se estende à CSLL, mas não às demais contribuições para a seguridade social, dentre estas a COFINS.

Observem-se os referidos artigos da Lei nº 9.532/97:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos

(...)

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

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

(negritos ausentes no original).

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

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

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

Observe-se a MP nº 2.158-35/2001:

Art.13.A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I-templos de qualquer culto;

II-partidos políticos;

III-instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV-instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V-sindicatos, federações e confederações;

VI-serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII-conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

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

X-a Organização das Cooperativas Brasileiras-OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

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

(...)

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

(...)

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

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

A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independente de ser

associação, sociedade civil ou fundação de direito privado nem instituída nem instituída pelo Poder Público, e da atividade exercida (educativa, recreativa, cultural, científica, desportiva, etc), só fará jus à isenção se antes for de assistência social, isto é, se atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

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

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

Quanto às entidades de assistência social (incs. III e IV do art. 13 da MP nº 21.58-35/2001), suas receitas próprias são todas as condizentes com o seu objeto social, incluindo as contraprestacionais.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91: REQUISITOS PARA GOZO DA IMUNIDADE OU DA ISENÇÃO DA COFINS, ANTES E DEPOIS DA MP Nº 1.858-6/99.

O art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabelece o seguinte (redações originais tracejadas, seguidas das atuais):

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

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

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

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

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

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

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

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

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

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

§1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

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

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

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

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



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

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

Neste ponto cabe ressaltar que a cobrança pelos serviços prestados, por si só, não descaracteriza a isenção em tela. Um hospital beneficente de assistência social pode cobrar das pessoas não carentes, assim como uma faculdade pode cobrar mensalidades dos alunos que têm condições de pagá-las. O que não pode, sob pena de descaracterizar a assistência social, é a cobrança recair sobre as pessoas hipossuficientes.

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

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

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

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

A cláusula que remete à disciplina legal - e, aí , tem-se a conjugação com o disposto no inciso 0II do artigo 146 da Carta da República , pouco importando que nela própria não se haja

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

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

(...)

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

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

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. Essa 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.

Ressalta-se que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 aplica-se tanto no caso da isenção (LC nº 70/91, art. 6º, III, e MP nº 2.158-35/2001), quanto no da imunidade (Constituição, art. 195, § 7º, caso este seja considerado regulamentado pelo mencionado art. 55. 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. O hermeneuta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições, interpreta a referência a isenção como significando imunidade. Se o leigo e o legislador podem fazer confusão com os dois conceitos, o hermeneuta jurídico assim não deve proceder, pois os institutos da imunidade e da isenção possuem uma diferença básica: enquanto a primeira é sempre estatuída na Constituição, a segunda é matéria da legislação infraconstitucional.

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

A diferença é crucial porque somente o inc. III é que comporta regulamentação via lei ordinária. No que os textos legais tratarem, **de modo específico**, sobre os temas relacionados nas suas alíneas, pode o legislador se utilizar de lei ordinária. Assim acontece com a decadência e a prescrição, por exemplo. Por isto a Lei nº 8.212/91, ao regulamentar a decadência e a prescrição da espécie contribuições para a seguridade social, não deve ser acimada 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.³

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,⁴ julgou insuficiente a divisão bipartite acima e propôs a sua divisão tricotômica. Esta identifica, ao lado das normas de eficácia **plena**, aptas a produzir todos os seus efeitos por si sós, já que o constituinte editou desde logo uma normatividade completa, mais dois grupos, agora empregando-se a nomenclatura proposta por Maria Helena Diniz:⁵ o das normas constitucionais de eficácia **restringível**, que podem ter a eficácia jurídica contida (e não necessariamente a tem, como dá a entender o termo contida, empregado por J. Afonso), a depender da legislação infraconstitucional superveniente ou ainda de determinadas circunstâncias postas na própria norma (estado de sítio, por exemplo); e o grupo das normas constitucionais de eficácia jurídica **complementável** ou dependente de complementação (ou limitada, no dizer de José Afonso da Silva), cuja eficácia jurídica é a menor de todas, dado que o legislador constituinte estabeleceu uma normatização cuja eficácia plena depende da legislação infraconstitucional.

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

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

No julgamento da Medida Cautelar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802,⁶ em 27/08/98 (até hoje sem julgamento do mérito), o STF, por unanimidade, sinalizou que lei ordinária pode dispor sobre a constituição e o funcionamento de entidade imune, mas não sobre os limites da imunidade. Observe-se a parte da ementa que trata do tema:

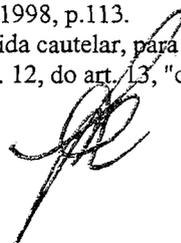
1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária

³ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88.

⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

⁵ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.113.

⁶ Na ADI nº 1.802, a decisão cautelar foi a seguinte: “deferida, em parte, a medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e da alínea f do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, “caput” e do art. 14, todos da Lei-9532, de 10/12/1997. Indeferida com relação aos demais.”



considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.

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

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

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

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

- De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

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

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

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

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

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

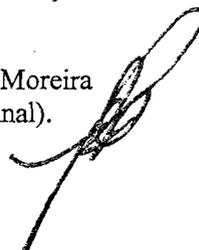
Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com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

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

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

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.

(STF, Medida Cautelar na ADI nº 2.028, Relator Min. Moreira Alves, julgamento em 11/11/1999, grifos ausente no original).



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

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

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

O relator desse Mandado de Injunção nº 605, Ministro 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 argüição de inconstitucionalidade de normas já existentes, causa de pedir incompatível com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição.”

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

(...)

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

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

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

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

Mandado de Injunção.

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

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

(STF, Mandado de Injunção nº 232/RJ, julgado em 02/08/91, DJ de 27/03/92, no qual se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em face da não regulamentação do § 7º do art. 195 da Constituição).

Segundo o Acórdão prolatado pelo STF no referido Mandado de Injunção nº 232/RJ, por maioria (vencidos os Min. Marco Aurélio, Carlos Velloso e Célio Borja, que também deferiam o Mandado, mas em termos diversos) o Colendo Tribunal declarou que Congresso estava em mora quanto à regulamentação do da imunidade estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição. **Mora que 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 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.

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

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

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

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

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

No caso em apreciação, Sr. Presidente, penso que o que ocorre é, verdadeiramente, a falta de norma regulamentadora e não a

simples lacuna que torne possível o emprego da analogia. Por isso, estou acompanhando o voto do eminente Ministro MOREIRA ALVES, que abre, ao Poder Legislativo, o ensejo de suprir a falta de norma regulamentadora, em determinado prazo, editando a lei necessária.

Se estivesse convencido de que houvesse simplesmente uma lacuna, 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.

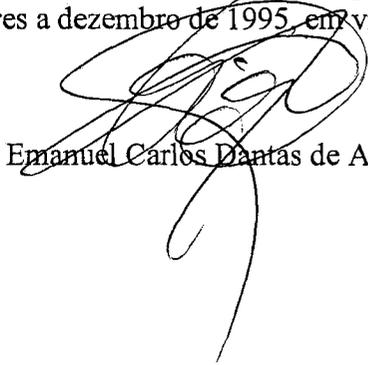
Peço vênia, por isso, aos eminentes Ministros que dele divergiram, para deferir o Mandado de Injunção nos termos, em que o faz o eminente Ministro-Relator.

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 assistência social, bem como as filantrópicas, somente são isentas (ou imunes, para quem entende que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 está regulamentado o § 7º do art. 195 da Constituição) da Cofins se atenderem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Isto, tanto para os períodos anteriores a fevereiro de 1999 quanto para os posteriores. Como a recorrente não os atende, não faz jus ao benefício.

Pelo exposto, em face da opção pela via judicial não conheço do Recurso Voluntário na parte em que contesta outras receitas, tributadas com base no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e na parte conhecida dou provimento parcial para cancelar os períodos de apuração anteriores a dezembro de 1995, em virtude da decadência.


Emanuel Carlos Dantas de Assis