



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

Processo nº 11030.002356/2003-06
Recurso nº 136.524 Voluntário
Acórdão nº **3801-00.632 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 10 de dezembro de 2010
Matéria IMUNIDADE INST. EDUCAÇÃO
Recorrente ASSOCIAÇÃO BRASILIENSE DE EDUCAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/05/1999

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DE NORMA LEGAL - EFEITOS - A suspensão da eficácia de dispositivo legal, por meio de medida cautelar concedida liminarmente pelo Supremo Tribunal Federal, tem efeitos *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

COFINS - IMUNIDADE - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - REQUISITOS - Não atendidos os requisitos estabelecidos em lei para fruição da imunidade, é cabível a incidência da Cofins sobre as receitas auferidas pela entidade beneficente de assistência social.

COFINS - ISENÇÃO - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - ALCANCE - A isenção da Cofins prevista para as instituições de educação e de assistência social somente alcança as receitas relativas às atividades próprias das entidades, não se incluindo nestas as decorrentes da prestação de serviços, ainda que exclusivamente para associados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.]

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Arno Jerke Junior, Flávio de Castro Pontes e José Luiz Bordignon. Ausente, justificadamente, a Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ recorrida:

“Trata o presente de processo de Declarações de Compensação de valores relativos a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS no valor de R\$ 18.256,79 – compensação com valores de IRRF devidos referentes a períodos de apuração 12/2003 – essa amparada em entendimento de que tivesse havido pagamento indevido relativamente à COFINS, observadas as fls. 01/08.

Às declarações de compensação a contribuinte junta:

- a) às fls. 09 – cópia de tela PER/DCOMP 1.1;*
- b) à fl. 10 – cópia de cartão CPF e documento de identidade;*
- c) às fls. 11/13 – cópia de estatuto social;*
- d) à fl. 14 – cópia de ata de assembléia geral ordinária;*
- e) à fl. 15 – quadro sinóptico de crédito/compensação;*
- f) às fls. 16/19 – cópia de documentos de arrecadação.*

A seguir a repartição preparadora anexou Extrato de Processo – fl. 21.

Posteriormente estão anexados declaração de compensação e demonstrativo, telas do sistema PER/DCOMP 1.2, cópias de documentos de arrecadação, cópia de documento de identidade e CPF, cópia de estatuto social e assembléia, além de novo quadro sinóptico.

A DRF preparadora emitiu, então, os Termos de Intimação de fls. 40 e 50, aos quais a contribuinte respondeu apresentando os documentos de fls. 42/49 e 52.

Posteriormente houve anexação de cópia de DIPJ e extratos DCTF, além de consulta ao sistema SINAL10.

Às fls. 74/80 está anexado o Despacho Decisório DRF/PFO, de 03/03/2006, onde o Sr. Chefe da SAORT da Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo (RS), por delegação de

competência, decide não reconhecer o direito creditório contra a Fazenda Pública da União, não homologando as compensações indicadas pela entidade, sendo que essa foi cientificada em 22/03/2006, conforme AR de fl. 106.

Houve anexação de novas declarações de compensação – fls. 81/97.

Não conformada com aquele despacho, apresenta a contribuinte em 17/04/2006 – fls. 111/115 – sua manifestação contrária, onde aponta, em síntese, os seguintes argumentos:

- *é entidade beneficente educacional, de utilidade pública, sem objetivo de lucro;*
- *refere à origem do processo e da lide administrativa;*
- *houve interpretação de forma restritiva e excludente de seu direito à imunidade ou isenção, em face da COFINS, tendo sido levado em conta os possíveis efeitos do art. 7º da Lei nº 9.732, de 1998, que pretendeu cancelar isenções concernentes às contribuições sociais elencadas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ou que estivessem em desacordo com a nova redação daquele dispositivo legal, introduzido pela mesma lei de 1998;*
- *a declaração de inexistência do direito de compensação pleiteado deflui do entendimento de que a Lei nº 9.732, de 1998, teve vigência passageira, justamente nos períodos (meses) para os quais a entidade calculou e pagou a COFINS, não tendo nascido o direito de repetição ou compensação, sendo devidos os valores recolhidos aos cofres públicos. Nisso reside a sua contrariedade.*

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA QUE BENEFICIA A RECLAMANTE

- *existe pronunciamentos dos tribunais pátrios acerca do significado da expressão isentas, inserta no art. 195, § 7º, da CF, sabendo-se que a mesma se refere, efetivamente, a imunidade, o que significa limitação ao poder de tributar, que somente pode nascer através de dispositivo constitucional, enquanto a isenção pode ser estabelecida por lei;*
- *observada a imunidade, fica consubstanciado o direito de as entidades filantrópicas jamais serem compelidas, através de lei ordinária, a pagar contribuições sociais, devendo ser visto outro dispositivo constitucional (art. 146, inciso II, CF), que delimita ao âmbito de LC o direito do legislador de restringir os princípios afetos a imunidade;*
- *a Lei nº 9.732, de 1998, quando pretendeu ampliar os requisitos legais à fruição da imunidade para as entidades filantrópicas, beneficentes, assim reconhecidas, não produziu efeitos em nenhum momento;*
- *o STF suspendeu a eficácia de diversos dispositivos da Lei nº 9.732, de 1998, o que ocorreu através da ADIn nº 2028-5, pela*

qual, por decisão do relator e depois pelo Plenário que por unanimidade, referendou a concessão de liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte que alterou a redação do art. 55, inciso III, da lei nº 8.212, de 24/07/1991, e acrescentou-lhe os pars. 3º, 4º, 5º, bem como os arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.532, de 11/12/1998;

• é de se compreender que a Lei nº 9.732, de 1998, não produziu nenhum efeito, não teve eficácia, quando pretendeu cancelar isenção, no âmbito das contribuições sociais, eis que em se tratando de imunidade não poderia ocorrer limitação, suspensão, cancelamento, eis que à lei ordinária não cabe nenhuma eficácia quando se trata da limitação ao poder de tributar. Isso levou o STF a suspender a eficácia daquela lei, consoante os dispositivos nomeados na decisão da ADIn;

• ainda que se pudesse discutir a propósito dos efeitos da suspensão, se ex nunc ou ex tunc, o fato é que o art. 7º da Lei nº 9.732, de 1998, estabeleceu não a simples e definitiva revogação da isenção da COFINS e de outras contribuições sociais, mas a readequação dos requisitos legais a serem cumpridos pelas entidades beneficiadas (filantrópicas) para o gozo do que a lei chamou de isenção;

• porém, frente ao significado mais amplo de imunidade, desaparece a pretensão do legislador ordinário, sendo de nenhuma valia a norma veiculada por tal instrumento legal, resultando nenhuma eficácia;

• não se pode admitir que os efeitos da suspensão, em liminar, pelo STF, somente se propagassem para momentos posteriores, ou seja, com efeitos ex nunc, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma corresponde à afirmação de que tal norma nunca existiu, não adentrou ao ordenamento jurídico pátrio, não produziu qualquer efeito;

• o efeito da declaração de inconstitucionalidade atinge a todos e deverá retroagir à data em que a lei entrou em vigor, sendo que uma lei declarada inconstitucional já nasceu inconstitucional, não se tornou inconstitucional, resultando que os atos que dela emanaram são nulos de pleno direito;

• a declaração de inconstitucionalidade de uma lei tem cunho declaratório, declarando situação pré-existente, ou seja, a própria inconstitucionalidade da norma;

• os atos inconstitucionais são nulos, assim como são nulos os derivados, que não possuem eficácia jurídica, e, se nulos, a nulidade abrange a todos, eis que a lei atinge a todos;

• observado tudo que expôs, deve ser revista a decisão que acatou a compensação de seus créditos, eis que quando pagou duas parcelas mensais de COFINS em 1999, por decorrência de dispositivo legal que a seguir foi suspenso pelo STF, pagou indevidamente, porquanto mantinha a condição de entidade

filantrópica, imune a tributos, como o foi desde a sua constituição;

- *os pagamentos são indevidos, daí emanando o direito à repetição ou compensação, tal qual pleiteada em processo administrativo;*

- *o julgamento deve repor a justiça com a homologação das compensações que realizou.*

Após a manifestação de inconformidade estão anexados os documentos de fls. 116/125.

A repartição de origem despachou à fl. 126.”

A DRJ-Santa Maria/RS manteve a não homologação das compensações, conforme as ementas abaixo:

ASSERTIVA. INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de argumentações que se refiram a existência de inconstitucionalidades, essa contida em atos ou normas, está deferida ao Poder Judiciário, por força do texto constitucional.

PRELIMINAR. NULIDADE.

Inexistente no presente procedimento hipótese de nulidade de que trata a legislação de regência.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE E ISENÇÃO.

A COFINS incide sobre a receita das mensalidades cobradas pelas instituições de ensino, sendo que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, c, da Constituição Federal contempla apenas os impostos, e aquela prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social. Ademais, a isenção da MP nº 2.158 somente é aplicável às receitas decorrentes de atividades sem caráter contraprestacional.

BASE DE CÁLCULO. MENSALIDADE ESCOLAR. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O preço cobrado a título de mensalidade, como contraprestação por curso provido por instituição de educação, por configurar receita de prestação de serviço, constitui base de cálculo da COFINS.

A requerente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 145 a 161), alegando em sua defesa, em resumo, que:

1. O STF fixou a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos que atendam aos requisitos legais (art. 14 do CTN), frente a qualquer forma de imposição tributária, inclusive contribuições sociais, conforme julgado transcrito;

2. *As contribuições sociais possuem natureza tributária e a Constituição prescreve norma imunitória, e não isencional, para as entidades de assistência social sem fins lucrativos (art. 195, § 7º);*
3. *O STF já se manifestou sobre a necessidade de lei complementar para regulamentar o art. 195, § 7º da Constituição e firmou entendimento de que, para as entidades de educação e assistência social, a imunidade relativa a impostos sobre patrimônio, rendas e serviços está condicionada ao disposto no art. 14 do CTN;*
4. *Tendo impostos e contribuições sociais a mesma natureza jurídica, os requisitos exigidos para a fruição da imunidade quanto a ambos encontram-se no referido art. 14;*
5. *A Lei nº 9.732/98 não produziu efeitos em nenhum momento;*
6. *O STF suspendeu a eficácia de diversos dispositivos daquela Lei, por meio da ADI nº 2.028-5;*
7. *Tratando-se de imunidade, não poderia ocorrer limitação, suspensão, cancelamento, pois a lei ordinária não possui eficácia quando se trata de limitação do poder de tributar;*
8. *A referida Lei pretendeu a re-adequação dos requisitos a serem cumpridos pelas entidades filantrópicas para gozo da imunidade, resultando ineficaz;*
9. *A declaração de inconstitucionalidade de uma norma afirma que esta nunca existiu, não produzindo qualquer efeito, devendo seus efeitos retroagir à data em que a lei entrou em vigor, sendo os atos que dela emanaram nulos;*
10. *Tal ato tem cunho declaratório;*
11. *Até 2000 a instituição obtinha o reconhecimento da situação de “entidade filantrópica” perante o CNAS, conforme certificado (fls. 43 a 46);*
12. *A requerente não tem o intuito do lucro e não remunera seus dirigentes, únicos requisitos a serem atendidos por ela, considerando a inconstitucionalidade das exigências da Lei nº 9.732/98;*
13. *As entidades educacionais, quando atuam com o poder público, em atividade de responsabilidade pública e social, sem objetivo de lucro, e oferecendo bolsas de estudo, satisfaz os requisitos do art. 14 do CTN.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele conheço.

Conforme se vê pelo relatório acima, a requerente, em seu recurso, alega estar incluída na regra de imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição (entidade de assistência social sem fins lucrativos), entendendo que, para fruição do benefício, está condicionada apenas às disposições do artigo 14 do Código Tributário Nacional - CTN. Alega, ainda, que a Lei nº 9.732/98 não produziu qualquer efeito, por conta do decidido nos autos da ADIn nº 2.028-5. Por fim, afirma que possuía, até o ano de 2000, certificado reconhecendo sua condição de “entidade filantrópica”, não possuindo intuito de lucro, nem remunerando seus dirigentes.

Por sua vez, o acórdão atacado entendeu ser irrelevante a questão relativa à retroatividade, ou não, da decisão judicial referente à constitucionalidade da Lei nº 9.732/98, uma vez que a requerente recebe contraprestação pelo serviço educacional por ela proporcionado, descaracterizando-se como entidade de assistência social, não atendendo, ainda, condições previstas no artigo 55 da Lei nº 8.212/91 (certificado estadual de utilidade pública e promoção do serviço de forma gratuita e exclusiva). Observa, por fim, que a requerente também não faz jus à isenção prevista na Medida Provisória nº 2.158/01, considerando tratar-se de receitas de caráter contraprestacional, que configuram o faturamento da entidade.

Relativamente à imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Constituição, dispõe este que:

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

Tal norma caracteriza-se como imunidade subjetiva, na medida em que prevista no texto constitucional. Dispõe, ainda, o artigo 150-VI-“c” da Constituição que:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...).”

A jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que as limitações do artigo 150-VI não se aplicam às contribuições sociais, uma vez que a norma trata especificamente de impostos (RE nº 141.715/PE). Além disso, sendo a Cofins contribuição incidente sobre o faturamento, não está abrangida pela referida imunidade, a qual alcança apenas patrimônio, renda e serviços das entidades de assistência social.

Desta forma, para que seja imune à incidência da Cofins, a entidade deve ser de assistência social e atender aos requisitos previstos em lei, nos termos do artigo 195, § 7º, acima transcrito. Tais requisitos foram fixados por meio da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu artigo 55, com o texto aplicável aos períodos de apuração em questão (1999):

“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 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 9.429/96);

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 órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

(...)”

Nos termos do dispositivo acima, portanto, a entidade deveria ser reconhecida como de utilidade pública federal e estadual (ou municipal), portar o certificado de filantropia do CNAS, promover a assistência social beneficente, não remunerar seus diretores e aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção de seus objetivos. Não satisfazendo um ou mais dos requisitos acima, a entidade deixaria de usufruir da imunidade.

Posteriormente, a Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, alterou o artigo 55 acima, nos seguintes termos:

“Art.55.

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(...)

§ 3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benéfica a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

(...)”

Portanto, com a edição da Lei nº 9.732/98, passou a ser exigida a condição de a entidade prestar gratuitamente seus serviços. Tal questão, no entanto, foi submetida ao crivo do STF, por meio da ADIn nº 2.028, que se manifestou da seguinte forma no julgamento da medida cautelar:

“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades benéficas, 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 benéficas 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, na ADIn nº 2028, para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta, ficando prejudicada a requerida na ADIn nº 2036."

A decisão do STF foi a seguinte:

"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.11.99."

Interessante, ainda, transcrever a parte final do voto do Ministro Moreira

Alves:

"(...)

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a

União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade 'seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos'), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia. De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta 'na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial', o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei.

5. Também ocorre, para a concessão da liminar, o requisito do periculum in mora, tendo em vista a circunstância de que inúmeras entidades deixarão de ser consideradas como entidades beneficentes de prestação de serviços de saúde e de educação, com danos irreparáveis para a coletividade carente que vem sendo atendida por elas.

6. Em face do exposto, e pelas razões expostas, voto no sentido de ser referendado o despacho do eminente Ministro Marco Aurélio que concedeu a liminar requerida, concessão esta que, por aproveitar à requerida na ADIn 2.036, torna prejudicada a pedida nesta."

Foram, portanto, duas as alegações fundamentais trazidas ao exame do STF: a inconstitucionalidade formal, por não se tratar de lei complementar, e a inconstitucionalidade material, por ter a lei limitado o conceito de assistência social, como definido pela Constituição.

As disposições do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.732/98, determinam que somente se caracterizam como de assistência social as entidades que prestem serviços gratuitos. No entanto, como visto, tais alterações foram suspensas pelo STF, em razão de ter entendido que o conceito de assistência social contido na Constituição Federal é mais amplo (conteúdo material). A questão formal, de que somente lei complementar poderia ter instituído as limitações, embora considerada tese relevante, não determinou a concessão da medida cautelar.

Portanto, com a decisão do STF, permaneceram apenas os requisitos exigidos pela Lei nº 8.212/91, restando analisar se a suspensão decidida por este Tribunal tem efeitos *ex tunc*, como pretende a interessada, ou *ex nunc*.

Sobre a questão, estabelece a Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que:

“Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

§ 2º A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário.”

A referida medida liminar foi publicada em 2 de agosto de 1999 (a publicação de 16 de junho de 2000 disse respeito ao referendo do pleno), conforme informado no sistema de acompanhamento processual do STF. Sendo assim, não restam dúvidas de que as disposições legais em análise (Lei nº 9.732/98) devem ser aplicadas até 1 de agosto de 1999, uma vez que a decisão liminar não determinou a retroatividade de seus efeitos. A partir daí, conforme disposição do citado § 2º, voltaram a ser aplicadas as disposições da redação original da Lei nº 8.212/91. Observe-se que as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98 tiveram vigência a partir de abril de 1999, conforme seu artigo 5º, abaixo reproduzido:

“Art. 5º O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.”

O presente pedido se refere a pagamentos referentes aos períodos de apuração abril e maio de 1999 (fl. 02), períodos, portanto, em que vigoraram plenamente as alterações da Lei nº 9.732/98. Sendo assim, não há como reconhecer a entidade como beneficiária da imunidade pretendida, uma vez que, conforme por ela mesma declarado (fl. 48), as contribuições recolhidas tiveram por base a receita referente ao pagamento de mensalidades escolares, não se podendo caracterizar, portanto, a gratuidade exigida pela norma.

Considerando os períodos de apuração incluídos no pedido (abril e maio de 1999), torna-se relevante, por fim, mencionar a isenção a que se refere a Medida Provisória nº 2.158-35/01, em seu artigo 14, a qual se aplica às instituições de educação e de assistência social (artigo 12 da Lei nº 9.532/97) e às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e às associações (artigo 15 da mesma Lei). Os artigos 13 e 14 da citada Medida Provisória dispõem que:

“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:

(...)

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;

(...)”

“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.”

Os artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97, referidos na norma acima transcrita, dispõem que:

“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.”

Como se vê, o artigo 12 definiu o que seriam as instituições de educação e as entidades de assistência social para efeito da imunidade do artigo 150-VI-“c” da Constituição, enquanto que o artigo 15 estabeleceu uma isenção para as entidades filantrópicas sem fins lucrativos.

A Medida Provisória nº 2.158-35/01, portanto, estendeu a isenção da COFINS às receitas próprias das entidades relacionadas nos artigos 12 (imunes do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro) e 15 (isentas do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro) da Lei nº 9.532/97, sem distinguir as entidades beneficentes de assistência social abrangidas pela imunidade do artigo 195, § 7º da Constituição.

Assim, as entidades beneficentes de assistência social que satisfaçam as exigências legais (artigo 55 da Lei nº 8.212/91) são imunes à incidência das contribuições sociais sobre a totalidade de suas receitas, como já analisado acima. Já as instituições de assistência social que satisfaçam as exigências legais (artigo 12 da Lei nº 9.532/97) são isentas da Cofins relativamente às receitas próprias de sua atividade, ainda que não se enquadrem nas condições de imunidade.

Observe-se que o disposto no artigo 17 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não prejudica tal conclusão, pois este dispositivo, abaixo transcrito, se refere a entidades beneficentes de assistência social e não à instituição de assistência social.

“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.”

Poder-se-ia entender que o artigo acima referiu-se à isenção própria, prevista no artigo 14 da mesma Medida Provisória, que diz respeito às instituições de assistência social, tendo em vista o fato de o dispositivo mencionar tanto as entidades beneficentes de assistência social (imunes), como as instituições filantrópicas, que não são, em princípio, imunes à incidência da Cofins.

Nesse caso, ter-se-ia que a Medida Provisória nº 2.158-35/01 apenas teria instituído isenção própria para as entidades beneficentes de assistência social que satisfizessem os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91. Entretanto, sob pena de contradição, deve-se entender que a “isenção” a que se refere o artigo 17 é, na realidade, a imunidade do artigo 195, § 7º da Constituição.

Tal conclusão baseia-se no fato de que, ao referir-se à isenção própria, prevista no artigo 14 da Medida Provisória, a lei menciona sempre “instituição de assistência social”, e não “entidade beneficente de assistência social”, expressão utilizada pelo referido dispositivo constitucional, bem como pelo artigo 55 citado. Além disso, vinculando-se o artigo 17 em questão ao artigo 14 da mesma norma (isenção), concluiríamos que estaria aquele restringindo o benefício regulado pela Lei nº 8.212/91 (imunidade) às receitas próprias das entidades beneficentes de assistência social, alterando indevidamente o que dispõe a Constituição. Por fim, se as instituições filantrópicas satisfizessem as condições do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, seriam consideradas entidades beneficentes de assistência social, de forma que também seriam imunes à incidência da Cofins, o que elimina a razão de ser da interpretação divergente.

Em consequência, conclui-se que o artigo 17 parece apenas ter objetivado esclarecer que, no tocante às entidades mencionadas, quanto à imunidade, continuariam valendo os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, questão já analisada neste voto.

Feito o esclarecimento acima, resta analisar se as receitas que deram origem aos pagamentos relacionados ao pedido da requerente se incluem na limitação estabelecida no inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, ou seja, se podem ser enquadradas no conceito de “receitas relativas às atividades próprias” da instituição.

A resposta é negativa, uma vez que, conforme já dito, tais receitas tiveram origem no pagamento de mensalidades escolares (fl. 48), tendo, portanto, natureza econômico-financeira ou empresarial – prestação de serviços educacionais, ainda que exclusivamente para associados. Nas receitas próprias das instituições de educação e de assistência social incluem-se aquelas decorrentes de seus objetivos sociais, tais como: doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e manutenção.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Magda Cotta Cardozo