



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	de 30 / 03 / 2007
C	COM.
	Pública

RO-Recorrente : DRJ EM PORTO ALEGRE – RS
RO-Interessada : Hospital de Clínicas de Porto Alegre Ltda.
RV-Recorrente : HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE LTDA.
RV-Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

COFINS. EMPRESA PÚBLICA. REPASSES DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE (SUS). Não compõem a base de cálculo da COFINS os valores dos repasses recebidos do SUS por empresa pública.

Recurso de ofício negado.

COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL CRIADA PELO GOVERNO FEDERAL. ISENÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS CONCEDIDA NA LEI DE CRIAÇÃO. VALIDADE. A Constituição Federal de 1988 recepcionou a legislação então vigente que não a contrariava, implícita ou explicitamente. O Art. 195, § 7º, da CF/88 concedeu isenção de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Havendo lei específica de concessão de isenção de tributos federais a entidade beneficente de assistência social criada pelo próprio governo federal, deve tal isenção ser entendida como recepcionada pela Carta Magna e interpretada conforme a Constituição.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator) e Leonardo de Andrade Couto. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2004.

Leonardo de Andrade Couto
Leonardo de Andrade Couto
Presidente


Maria Cristina Roza da Costa
Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

<p>MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 21 / 02 / 05 _____ VISTO</p>

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Mín. A. N. A. - 2º CC
CONF. E. CC. O ORIGINAL
BRASILIA 21/02/05

VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

Recorrente : HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 03/12, relativo à Contribuição para Financiamento de Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 07/1995 a 03/2000, no valor total de R\$11.707.956,33, incluindo juros de mora e multa de ofício.

Conforme o Relatório de Ação Fiscal de fls. 15/16, a fiscalizada, empresa pública, formalizou o Processo de Consulta nº 11080.000751/97-41, no qual indaga sobre suposta isenção. A decisão da 10ª Superintendência Regional da Receita Federal, sob nº 154 e datada de 24/08/1998, foi contrária à pretensão da empresa. Como os recolhimentos continuaram sem levar em conta os efeitos do resultado da Consulta, foi efetuado o lançamento, com base nas informações prestadas pela contribuinte conforme as planilhas de fls. 29/34. A partir do período de apuração 02/99 foram incluídas as outras receitas operacionais (receitas financeiras e de aluguéis), nos termos da Lei nº 9.718/98.

Impugnando o lançamento tempestivamente, a empresa limitou-se a contestar a inclusão, na base de cálculo da Contribuição, dos valores relativos aos repasses oriundos do Orçamento Geral da União, que recebe do Sistema Único de Saúde (SUS) e correspondem, aproximadamente, a noventa por cento da receita total auferida (fls. 66/67).

Posteriormente, em aditamento à impugnação (fls. 78/79), reporta-se ao Parecer PGFN/CAT nº 014, de 03/01/2001 (fls. 90/93), e informa que atende a todas as condições previstas no art. 14 do CTN, com vistas ao gozo da isenção prevista neste dispositivo legal.

A DRJ em Porto Alegre determinou diligência (fls. 94/95), visando duas providências: a) comprovar se a impugnante atende às condições previstas no art. 6º, III, da Lei Complementar nº 70/91, combinado com o art. 14 do CTN, § 7º do art. 195 da Constituição Federal e ainda as Leis nºs 8.212/91 e 9.732/98; e b) caso constatado que a empresa não atende às condições para a isenção, apuração dos valores referentes aos repasses do SUS.

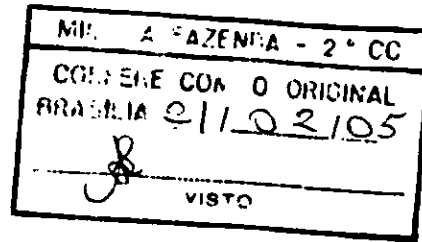
A diligência, cujo relatório encontra-se às fls. 190/194, constatou que a empresa não possui o certificado ou registro de entidade de fins filantrópicos, além de não atender a outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei nº 9.732/98, e apurou os valores repassados pelo SUS.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, julgou o lançamento procedente em parte para excluir da base de cálculo da COFINS os valores dos repasses do SUS. Considerou que tais repasses são subvenções não inclusas no conceito de faturamento, na forma da Lei Complementar nº 70/91. Neste ponto ampara-se no Parecer MF/SRF/Cosit nº 314, de 13/04/96, que em remessa de ofício referendou a Decisão da Superintendência Regional da Receita Federal (SRRF) da 7ª Região Fiscal (RF) nº 35/96 – segundo a qual “as subvenções recebidas do poder público para custear despesas das sociedades de economia mista não integram a base da cálculo da COFINS, embora sejam parte integrante da receita bruta”. Quanto aos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999, menciona o art. 14 da MP nº 1.858/6, de 29/06/99, atual MP nº 2.158/35, de 24/08/2001, que isenta da COFINS os recursos recebidos a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818



título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista.

O Recurso Voluntário de fls. 220/222, tempestivo (fls. 214, 219 e 220), insiste que a isenção abrange também os valores recebidos de particulares. Segundo a recorrente o atendimento das condições previstas no art. 14 do CTN e a aplicação dos valores recebidos nos objetivos institucionais da empresa são suficientes para tanto, nos termos de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Da decisão da DRJ também coube Recurso de Ofício, nos termos da Portaria MF nº 375/2001.

O arrolamento previsto para o caso de Recurso Voluntário não foi efetuado, haja vista a impenhorabilidade de bens da recorrente, determinada pelo art. 9º da MP nº 2.216-37, de 31/08/2001.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. - A FAZENDA - 2º CC
COMPRE CON. O ORIGINAL
BRASILIA 21 102 105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

VOTO DO RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
VENCIDO QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO

RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

A par da decisão de primeira instância, que já excluiu do lançamento o valor referente aos repasses do Sistema Único de Saúde (SUS), a única questão a abordar é a isenção (ou imunidade) alegada. Segundo a recorrente o atendimento das condições previstas no art. 14 do CTN e a aplicação dos recursos nos objetivos institucionais da empresa são suficientes para que os valores recebidos de particulares sejam abrangidos pela isenção a que faz jus.

Entendo diferentemente, tendo em vista o art. 177, II, do CTN, e o art. 55 da Lei nº 8.212/91, na sua redação original (antes de alterado pela Lei nº 9.732, de 11/12/98).

O primeiro desses dispositivos estabelece que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. Essa norma do art. 177, II, do CTN, está em consonância o art. 111, II, do mesmo Código, segundo o qual interpreta-se restritivamente a legislação que disponha sobre outorga de isenção (no CTN é empregado o termo "literalmente", aqui substituído por "restritivamente" porque a interpretação literal, simplesmente, é apenas o começo de todo e qualquer processo hermenêutico, que na literalidade ou gramática do texto da lei nunca se encerra face à necessidade do emprego de outras técnicas de interpretação, especialmente a sistemática).

Embora a Lei nº 5.604/70, ao autorizar o Poder Executivo a criar o Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), tenha estatuído no seu art. 15 que a entidade "gozará de isenção de tributos federais e de todos os favores legais atribuídos à natureza de seus objetivos", tal isenção não se aplica à COFINS porque essa Contribuição foi instituída somente em 1991, pela Lei Complementar (LC) nº 70. E nesta LC não consta qualquer ressalva quanto à isenção em tela. O seu art. 6º, III, apenas informa que são isentas da COFINS "as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

A Lei nº 8.212/91, no seu art. 55, é que teria estabelecido as condições para o gozo da isenção pleiteada. Referido dispositivo legal já estabelecia, na sua redação original (antes da alteração da Lei nº 9.732/98), o seguinte:

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

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

Nº	11080.004980/00-58 - 2ª CC
COM. DE CONTR. ORIGINAL	
DATA DA	21/02/05
	<i>[Assinatura]</i>
	VISTO

2ª CC-MF
Fl.

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.

Atualmente 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.

No mais, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 continua eficaz nos termos da sua redação original, 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 (ADI) nº 2.028 (julgamento em 11/11/99, publicação em 16/06/2000, conforme informações obtidas na internet em 22/09/2004, no sítio do STF).

Consoante interpretação do STF, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, em vez de instituir isenção que atinge a COFINS, trata na verdade de regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, segundo o qual “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” Por isto a necessidade de investigar se o HCPA faz jus a tal imunidade, embora não possa usufruir da isenção invocada.

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 hermenauta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições, interpreta a referência à isenção como significando imunidade. Se o leigo e o legislador podem fazer confusão com os dois conceitos, o hermenauta 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.

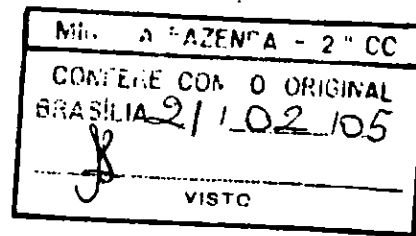
A despeito de posições contrárias, entendo que o referido art. 195, § 7º, é norma de eficácia limitada ou complementável à lei infraconstitucional para lhe dar eficácia plena. O art. 55 da Lei nº 8.212/91 veio cumprir esse papel.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818



regulando diretamente as matérias, e as segundas com eficácia jurídica limitada porque dependentes de outras normas infraconstitucionais, pelo que de aplicação mediata.¹

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,² julgou insuficiente a divisão bipartite acima e propôs a sua divisão tricotômica. Esta identifica, ao lado das normas de eficácia plena, aptas a produzir todos os seus efeitos por si sós, já que o constituinte editou desde logo uma normatividade completa, mais dois grupos, agora empregando-se a nomenclatura proposta por Maria Helena Diniz:³ o das normas constitucionais de eficácia restringível, que podem ter a eficácia jurídica contida (e não necessariamente a tem, como dá a entender o termo contida, empregado por J. Afonso), a depender da legislação infraconstitucional superveniente ou ainda de determinadas circunstâncias postas na própria norma (estado de sítio, por exemplo); e o grupo das normas constitucionais de eficácia jurídica complementável ou dependente de complementação (ou limitada, no dizer de José Afonso da Silva), cuja eficácia jurídica é a menor de todas, dado que o legislador constituinte estabeleceu uma normatização cuja eficácia plena depende da legislação infraconstitucional.

Ressalte-se que mesmo as normas de eficácia jurídica complementável possuem uma eficácia mínima a partir da vigência. Assim, o art. 195, § 7º, mesmo antes da Lei nº 8.212/91, 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 poderia admitir um tratamento no sentido oposto, a agravá-la.

A referendar que o art. 55 da Lei nº 8.212/95 regulamentou o art. 195, § 7º, da Constituição, observem-se os seguintes pronunciamentos, que transcrevo a partir do voto do renomado Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão CSTRF/02-01.276, Recurso nº 203-109.296 (RD/203-0.333):

Mandado de Injunção. – Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. 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, par. 7, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida. (Mandado de Injunção nº 232/RJ, julgado em 02/08/91, em que se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em face da não regulamentação do § 7º, do art. 195 da Constituição).

No julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ, se por um lado o STF não exigiu lei complementar para regulamentar a imunidade em questão, por outro rejeitou a


¹SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88.

²SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

³DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.113.



Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

MIN. FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21/02/05
 VISTO

2º CC-MF
Fl.

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:

(...)

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 Célso 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 Célso 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.



Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

MIN. A FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21/02/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

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 vênua para acompanhar, no caso, a solução do eminente relator.

Após essa manifestação, votou o Ministro Octavio Gallotti *verbis*:

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.



Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

MIR : A FAZENDA - 2º CC
CONTIENE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21/02/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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.

Embora a necessidade de lei complementar para regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição, se constitua em tese relevante, ainda não foi referendada pelo STF. No julgamento da liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028, em que o Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, o fez sob o pressuposto de inconstitucionalidade material. Os dispositivos da Lei nº 9.732/98 teriam estabelecido "requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade", nos dizeres da ementa que reproduzo abaixo:

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

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

- De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "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 conseqüência, 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 11080.004980/00-58
Recurso n^o : 126.129
Acórdão n^o : 203-09.818

MIN DA FAZENDA - 2 ^o CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21/02/05
VISTO

2 ^o CC-MF
Fl.

- 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 n^o 2.028, Relator Min. Moreira Alves, julgamento em 11/11/1999, grifos ausente no original).

Posteriormente, no Mandado de Injunção n^o 605/RJ, julgado em 30/08/2001, o Pleno do STF voltou a admitir a aplicabilidade do art. 55 da Lei n^o 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 N^o 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 n^o 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."

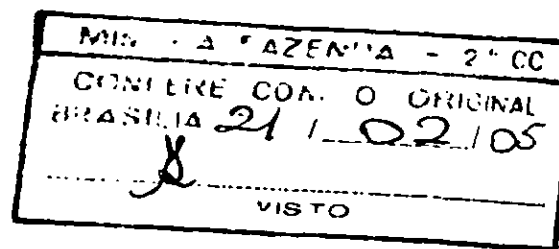
Por sua vez, o art. 55 da Lei n^o 8.212/91, alterado pela Lei n^o 9.732/98, tem a seguinte redação:

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818



2ª CC-MF
Fl.

Entende a impetrante que a referida lei, por ser ordinária, não poderia "regular o gozo de IMUNIDADES, que, devido ao direito subjetivo constituído, são limitações constitucionais ao poder de tributar", a serem disciplinadas, no caso, por lei complementar, cuja inexistência justificaria, no seu entender, o exercício do benefício constitucional.

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de apreciar a questão no julgamento do Mandado de Injunção nº 609, relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, e objeto de agravo regimental, assim ementado:

"Isenção de contribuição das entidades beneficentes de assistência social para a seguridade social (art. 195, § 7º, da Constituição).

Inadmissibilidade do mandado de injunção para tornar viável o exercício desse direito, por não se tratar da falta de norma regulamentadora, mas da arguição de inconstitucionalidade de normas já existentes, causa de pedir incompatível com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição."

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

"(...)

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

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

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

Quanto ao Parecer PGFN/CAT nº 014/2001, invocado no Recurso Voluntário, no seu item 8 afirma o seguinte: "Assim, para isentar o HCPA da COFINS, seria necessário, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, a edição de lei específica, que não teria o condão de dar remissão das parcelas devidas da contribuição, já que somente operaria efeitos para o futuro." Antes, no item 7, já afirmara que "não resta a menor dúvida de que a lei nº 5.604, de 02/09/70 não isentou o HCPA da COFINS, já que esta contribuição foi instituída pela Lei Complementar nº 70, editada em 30 de dezembro de 1991." (fl. 91, negrito constante do original).

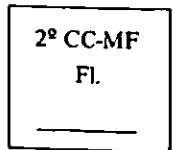
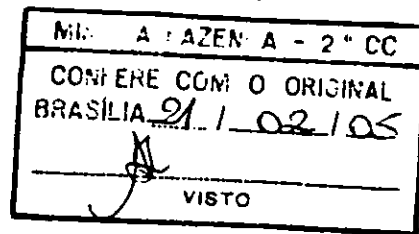
Referido Parecer conclui ser "imprescindível a comprovação de que a entidade atende aos requisitos legais (aqueles elencados no art. 14 do CTN)" (item 13, fl. 92). Nessa conclusão não produziu a melhor interpretação, posto que os requisitos do art. 14 do CTN são imprestáveis para regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição, na esteira da jurisprudência do STF. Trata o art. 14 do CTN da imunidade restrita aos impostos, estatuída no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, inconfundível com a do art. 195, § 7º.

No caso da imunidade das entidades de assistência social (ou isenção, para os que entendem tratar-se deste instituto, por considerarem que o art. 55 da Lei nº 8.212/95 não estaria regulamentando o art. 195, § 7º, da Constituição), carece seja a entidade possuidora do antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, hoje Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Como a recorrente comprovadamente não o possui, não faz jus à imunidade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818



Por oportuno, cabe mencionar que se a corrente possuísse o mencionado Certificado ainda caberia investigar acerca dos outros requisitos estatuídos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, para o fim de decidir quanto à imunidade.

Destarte, os valores recebidos de particulares pelo HCPA devem ser tributados, não merecendo a decisão de primeira instância qualquer reparo.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

RECURSO DE OFÍCIO

No tocante ao Recurso de Ofício, a decisão de primeira instância também não deve ser reformada. A excluir do faturamento os repasses recebidos do SUS, a DRJ procedeu à melhor interpretação da legislação de regência.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, o art. 14 da MP nº 1.858/6, de 29/06/99, atual MP nº 2.158/35, de 24/08/2001, já dispõe que são isentos os “recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista”, dentre ele os repasses do SUS.

Quanto ao período até janeiro de 1999, ainda sob a égide da Lei Complementar nº 70/91 (a Lei nº 9.718/98, que promoveu uma ampliação na base de cálculo da COFINS e teve origem na MP nº 1.724, de 29/10/98, só começou a ter eficácia a partir de fevereiro de 1999, face à anterioridade nonagesimal), nele é plenamente aplicável ao HCPA o Parecer MF/SRF/Cosit nº 314, de 13/04/96.

Esse Parecer, ao referendar a Decisão da Superintendência Regional da Receita Federal (SRRF) da 7ª Região Fiscal (RF) nº 35/96 entendeu que “as subvenções recebidas do poder público para custear despesas das sociedades de economia mista não integram a base de cálculo da COFINS, embora sejam parte integrante da receita bruta”. Do mesmo modo que nas sociedades de economia mista, também no caso das empresas públicas as subvenções recebidas do Poder Público não integravam o faturamento, mesmo à época da LC nº 70/91. O art. 2º dessa Lei Complementar definia o faturamento como a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”, de forma a não abranger as subvenções recebidas do Estado.

Antes, ao tempo do extinto Finsocial, o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 962/93 já concluíra no mesmo sentido, ao assentar o seguinte: “*não se inclui na base de cálculo da contribuição do FINSOCIAL devido pelas empresas públicas os valores recebidos a título de subvenções.*”

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2004

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

MIN. A. AZEN. A - 2ª CC
CONFERE COM. O ORIGINAL
BRASILIA 21.1.021.05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA DESIGNADA QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO

Reporto-me ao Relatório e voto da lavra do ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O ilustre relator, enfrentando as alegações de isenção/imunidade alegadas, entendeu improcedentes os argumentos da recorrente.

Destaque-se a excelência jurídica e técnica do voto proferido.

Entretanto, discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou o e. relator, relativamente ao não atendimento pela recorrente dos requisitos necessários à fruição da isenção estabelecida no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e, traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo, diversamente, que a recorrente não perdeu a isenção dos tributos concedida no artigo 15 da lei de sua criação, Lei nº 5.604, de 2 de setembro de 1970.

A recorrente é uma instituição beneficente de assistência social, criada por lei federal cuja finalidade encontra-se plenamente delimitada e dirigida para tal fim. Também encontra-se em pleno funcionamento, sem que tenha havido qualquer mudança em seus objetivos sociais, após a promulgação da Constituição Federal em 1988.

A apreciação da matéria, exige a reprodução de parte da ementa de julgado do STF, reproduzida pelo relator do Acórdão acerca do “*juízo de liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028, em que o Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, o fez sob o pressuposto de inconstitucionalidade material.*”:

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.

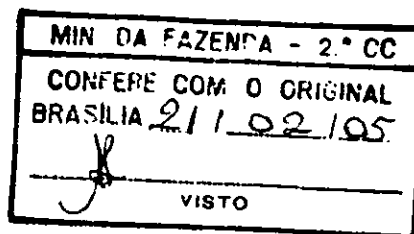
- De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva 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. (negritos inseridos)

O art. 15 da lei ordinária que criou o HCPA expressamente estabelece a isenção de tributos federais. Veja-se que a norma não se limitou a identificar “impostos”, mas “tributos”,



Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818



expressão que inclui as contribuições sociais, inexistentes no nosso ordenamento jurídico à época de sua criação.

Ora, se toda lei promulgada anterior à Constituição Federal foi por ela recepcionada no que com ela não conflitava, implícita ou explicitamente, ou naquilo que complementava seus preceitos, não há como entender diversamente de ser o HCPA uma entidade beneficente de assistência social, reconhecida por sua própria lei de criação que data de 1970.

Ter-se-ia aqui um conflito aparente de normas. O art.177, inciso II, do CTN (Lei nº 5.172, de 1966) dispõe, como o relator fundamentou em seu voto, que "*salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.*" Por sua vez a Constituição Federal, promulgada em 1988 estabelece em seu artigo 195, § 7º, que as entidades beneficentes de assistência social gozarão de isenção, atendidas as exigências que sejam estabelecidas em lei.

Tem-se aqui três normas de três hierarquias, promulgadas em três momentos distintos.

- O CTN em 1966 (alçada ao *status* de lei complementar)
- A criação do HCPA em 1970 (lei ordinária)
- A Constituição Federal em 1988. (Lei Máxima da Nação)

Entendo que, à *prima facie*, o disposto no art. 177, II, do CTN teria supremacia sobre o disposto na lei federal que criou o HCPA, impondo a tributação da COFINS, posto tratar-se de tributo criado posteriormente à concessão da isenção.

Não se tratasse de entidade beneficente de assistência social nenhuma dúvida restaria quanto à condição de contribuinte da COFINS. Porém o diferencial é exatamente este: trata-se de entidade beneficente de assistência social.

Como o art. 195, § 7º, da Constituição Federal reconheceu a isenção desde que atendidas as exigências postas em "lei", o próprio STF já decidiu não tratar-se de exigência de lei complementar, mas simplesmente de lei ordinária. E esta lei, pré-existente à Constituição Federal, foi por ela recepcionada, na medida em que expressamente concede isenção a uma entidade criada pelo próprio governo federal para prestar assistência social na atividade que desempenha. Irrelevante a origem da receita recebida. Trata-se de entidade pertencente ao âmbito da Administração Federal que possui especificidades nos controles de suas contas e aplicação de seus recursos e destinada a prestar assistência social.

Tanto houve a recepção da referida lei pela Constituição Federal, inclusive do artigo 15 que trata da isenção, que o art. 9º da MP 2.216-37, de 31/08/2001 faz referência expressa à Lei nº 5.604, quando determina:

Art. 9º O art. 15 da Lei nº 5.604, de 2 de setembro de 1970, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo único:

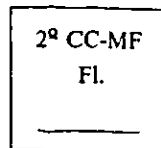
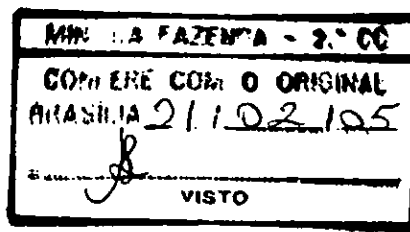
"Parágrafo único. *Aplica-se ao HCPA o regime de impenhorabilidade de seus bens, serviços e rendas.*" (NR)

②



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818



A Lei nº 8.212/91 é norma de aplicação geral. E nenhuma norma de aplicação geral impede a existência ou edição de norma de aplicação específica, como é o caso do artigo isencional contido na lei federal de criação do HCPA.

Quanto ao fenômeno da recepção, importante para a fundamentação do presente voto o entendimento e alcance que a doutrina lhe atribui.

José Afonso da Silva⁴ assim leciona sobre tal matéria:

VI – Eficácia construtiva das normas constitucionais

20. Uma constituição, quando entre em vigor, não sendo a primeira, encontra normas jurídicas vigendo validamente, por força do regime constitucional precedente.

Aparece, então, a questão da continuidade da legislação anterior, que muitas constituições, como já verificamos, resolvem, expressamente, determinando ou confirmando-lhe a eficácia, quando não as contrarie explícita ou implicitamente. É o chamado princípio da continuidade da ordem jurídica precedente naquilo em que atende ao princípio da compatibilidade com a nova ordem constitucional.

21. O princípio da continuidade opera mesmo quando a nova constituição não confirme expressamente as normas compatíveis, como é o caso da atual Constituição Federal. Arrima-se ele em outro princípio, ou seja, no da continuidade do Estado, porque se entende que a mudança constitucional não implica o surgimento de um novo Estado, mas uma simples mutação de regime, especialmente quando a nova constituição deriva de um movimento revolucionário.(...)

22. (...) cumpre ressaltar que a continuidade da legislação precedente constitui um aspecto da eficácia construtiva das normas constitucionais, visto que essa legislação recebe da nova carta política outro jato de luz revivificador que a revaloriza para a ordem jurídica nascente. São as normas anteriores como que recriadas pela constituição que sucede. É esse o fenômeno que a técnica jurídico-constitucional denomina recepção da lei anterior. "por recepção entende-se o procedimento pelo qual um ordenamento incorpora no próprio sistema a disciplina normativa de uma dada matéria assim como foi estabelecida num outro ordenamento".⁵ Mas não se trata de mera recepção fria e passiva, porque, em verdade, como se disse acima, há uma recriação, uma revivificação. A lição de Kelsen é precisa sob esse aspecto: "Grande parte da velha ordem jurídica "permanece" válida no quadro da nova ordem. Mas a frase "permanece válida" não dá uma descrição adequada do fenômeno. É somente o conteúdo dessas normas que permanece o mesmo, não o fundamento de sua validade (...). Se leis emanadas sob a velha constituição "continuam a ser válidas" sob a nova, isso é possível somente porque lhes foi conferida validade, expressa ou tacitamente, pela nova constituição. O fenômeno é um caso de recepção (similar à recepção do direito romano). A nova ordem "recebe", isto é, adota, normas da velha ordem; isso significa que a nova ordem jurídica atribui validade (dá vigor) a normas que têm o mesmo conteúdo de normas da velha ordem. A "recepção" é um procedimento abreviado de criação do Direito. (...) Elas não são idênticas às velhas leis, porque o fundamento de sua validade é diverso. O fundamento

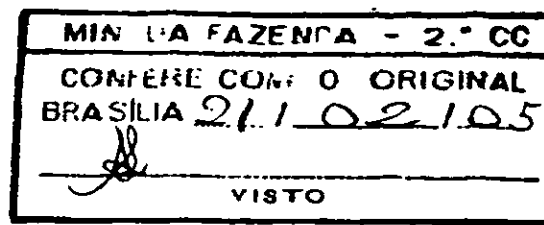
ⓐ

⁴ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5ª ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 218 a 220.

⁵ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Apud SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5ª ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 218 a 220



Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818



de sua validade reside na nova constituição, não na velha, e entre ambas não existe continuidade nem do ponto de vista da primeira, nem do ponto de vista da segunda".⁶ Mas não é só nesse aspecto que se manifesta a eficácia construtiva das normas constitucionais. Quando nova constituição entre em vigor sempre traz algo de diferente, para melhor ou para pior, dependendo da posição axiológica do intérprete. Esse algo diferente, novo, exerce um estímulo na produção de regras jurídicas, regulamentando novas formas de vida, novos interesses. Pressupõe-se que uma nova ordem constitucional vise a implantar nova ordem sócio-jurídica e traga, quando mais não seja, ao menos um programa de atuação governamental, deduzido das idéias ou da ideologia que impulsionaram as mudanças operadas no regime. Algumas vezes há retrocessos, como em certos aspectos da Constituição do Brasil e da de 1969, mas também esta trouxe, aqui e ali, reformulações de elevado alcance, dentro do sistema. A Constituição de 1988 é radicalmente diversa delas pelo seu sentido progressista, apontando para uma democracia participativa e de conteúdo social, mas um processo de retaliação, dito reforma constitucional, vai desfigurando-a no sentido neoliberal, que não se sabe onde dará." (destaques do original. Negritos inseridos)

Na mesma direção ensina Celso Ribeiro de Bastos⁷, ao reafirmar que *".. a nova Constituição adota as leis já existentes, com ela compatíveis, dando-lhes validade (...) Portanto, a nova lei não é idêntica à lei anterior; ambas têm o mesmo conteúdo, mas a nova lei tem seu fundamento na nova constituição, a razão de sua validade é, então, diferente."*

Já Alexandre de Moraes⁸, trata da questão da interpretação conforme a Constituição, leciona que a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente deve conduzir o hermeneuta a sempre dar preferência ao sentido da norma que seja mais adequado à Constituição Federal. Aduz que no caso de normas com várias significações possíveis, deverá ser encontrada a que apresente conformidade com as normas constitucionais. Especa-se em Canotilho⁹ para construir tal entendimento. Leciona aquele autor que *"a interpretação conforme a constituição só é legítima quando existe um espaço de decisão (= espaço de interpretação) aberto a várias propostas interpretativas, umas em conformidade com a constituição e que devem ser preferidas, e outras em desconformidade com ela."*

Por tudo isso, importante destacar que a mudança da ordem constitucional em 1988 não exigiu a promulgação de nova lei para recriar o HCPA. A instituição continuou a funcionar com os mesmos objetivos sociais, dando provas de que a lei que a criou foi recepcionada pela nova Constituição. Argumento robustecido pela edição da Medida Provisória supra citada.

Havendo no bojo da Constituição de 1988 a preocupação em isentar genericamente, do pagamento de contribuições as entidades beneficentes de assistência social, estabelecendo que lei ordinária definiria os requisitos para tal isenção, não é juridicamente compreensível que uma entidade criada pelo próprio governo federal para prestar assistência social, que possui em sua gênese a isenção tributária, viesse agora, por força dessa mesma constituição, a tornar-se contribuinte das contribuições sociais.

⁶ KELSSEN. Hans. Teoria General Del Derecho y Del Estado. Apud SILVA. José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 5ª ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 218 a 220.

⁷ BASTOS. Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 3ª ed, atualizada. São Paulo: Saraiva. 1980. p. 27

⁸ MORAES. Alexandre de. Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Atlas. 2003. p. 45

⁹ CANOTINHO E MOREIRA apud MORAES. Alexandre de. Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Atlas. 2003. p. 45



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004980/00-58
Recurso nº : 126.129
Acórdão nº : 203-09.818

MIA - AZEN A - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 21/02/05
VISTO

2º CC-MF Fl.

Por todo o exposto, votou esta Câmara, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2004

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA