



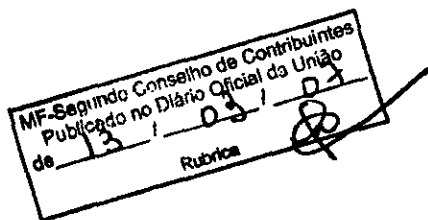
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COBRE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26 / 02 / 06
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

Recorrente : SOCIEDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA PORTO-ALEGRENSE.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E 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 instituições de educação e de assistência social, carece sejam obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SOCIEDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA PORTO-ALEGRENSE.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator), Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Leonardo de Andrade Couto apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna e Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente).

Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COMERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 26/ d 102
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

Recorrente : SOCIEDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA PORTO-ALEGRENSE.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos oriundos de pagamento indevido ao COFINS.

Conforme documentos de fls. 01, o pedido de restituição foi protocolado no dia 27/10/1999 e trata de créditos provenientes do COFINS, referente ao período de março de 1999 a agosto de 1999.

A Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre – RS indeferiu o pedido em despacho decisório, por entender que a isenção não abrange todas as receitas das entidades beneficiadas, mas somente aquelas relativas às atividades próprias.

Assim, somente as doações e contribuições, por não terem caráter contraprestacional estão isentas de COFINS. Excluídas tais receitas, verificou-se que os valores recolhidos são ainda inferiores aos valores devidos.

Cientificada da decisão supra na data de 28/12/2000 a requerente apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade na data de 26/01/2001, alegando em suma que a autoridade que analisou seu pleito teria confundido isenção com imunidade, considerando que a isenção apenas alcança as receitas decorrentes de atividades próprias.

Alega também que em vista do art. 150, VI, “c” da CF, é impedida a cobrança de qualquer tributo, independentemente das receitas recebidas e que no art. 195, §7º, CF não há qualquer restrição em relação a natureza das receitas recebidas e tampouco concede à legislação o estabelecimento de limites quanto a este aspecto.

Cita jurisprudências do STF bem como ementas do Conselho de Contribuintes que dariam guarida a sua tese e por fim diz serem incontroversos os fatos de constituir-se em entidade de educação e instituição de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal.

A autoridade singular da DRJ/Ribeirão Preto – SP, indeferiu a solicitação em decisão assim ementada:

**EMENTA: INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.**

*Sujeitam-se normalmente à incidência da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviços de ensino, conforme descrito na hipótese normativa.*

**IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.**

*A imunidade estabelecida no art. 150, inciso VI, “c” da CF refere-se apenas a impostos. A isenção prevista no art. 195, § 7º, somente poderá ser reconhecida se a entidade preencher os requisitos elencados no art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, cumulativamente. Não comprova a interessada ter cumprido esses requisitos as datas dos fatos geradores.*

**ISENÇÃO.**



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/01/07
<i>[Assinatura]</i>
LISTO

2º CC-MF
FL
_____

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

*A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória n.º 2.158, de 24 de agosto de 2001, isenta do pagamento da Cofins apenas as entidades educacionais que preenchem as condições estabelecidas em lei.*

*Solicitação indeferida.*

Inconformada com esta decisão, a recorrente apresentou tempestivamente recurso voluntário dirigido a este Colegiado, reeditando em suma os argumentos da impugnação.

Ainda, afirma que ao contrário do acórdão recorrido, apesar das datas de emissão dos certificados serem posteriores à data de sua solicitação em diligência, a leitura atenta dos mesmos revela que as datas em que foi reconhecida a sua condição de entidade filantrópica e imune, em cada uma das esferas da administração, foi anterior e abrange todo o período em que foram feitos os pagamentos objetos do pedido de restituição, sendo a prova dos autos, contrária ao decidido no acórdão recorrido.

Aduz que todas as receitas da recorrente são afeitas às suas atividades próprias e são essenciais para que seja possível a filantropia, sendo que todos os recursos recebidos, inclusive dos que pagam, propiciam o custeio do ensino e da educação daqueles que não podem pagar, permitindo a filantropia.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 26/01/09
<i>[Assinatura]</i>
VOTO

2º CC-MF
Fl.
_____

## VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

O Recurso é intempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

A requerente fundamenta seu pedido de restituição na Medida Provisória n. 1.858-8 de 27/08/99, mais precisamente em seu artigo 14, item X, que isentou do pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a partir de 01 de fevereiro de 1999, dentre outras as instituições de educação que se enquadrassem nas condições previstas pela Lei n. 9.532/97.

Já a Lei n. 9.532/97, assim estabelece em seu artigo 12, *verbis*:

*“Art. 12. Para efeito do disposto no artigo 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 a disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.*

...

*P.2. Para o gozo de imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*

*não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*

*aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*

*conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos contados da data da emissão os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de qualquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

*assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda as condições para o gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*

*outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26.1 de 107
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

No que se refere as condições colocadas na legislação acima citada, não consta dos autos nenhuma manifestação a respeito.

A Medida Provisória nº 1.858/99, assim determina em seu artigo 14:

*"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas*

...

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

O artigo 13 anteriormente citado diz respeito à isenção do PIS/PASEP listando diversas atividades beneficiárias da isenção e em seu inciso III está relacionada as instituições de educação sem fins lucrativos.

Nestes termos, conclui-se de maneira insofismável que a Medida Provisória Nº 1.858/99, incluiu a partir de 01 de fevereiro de 1999 a COFINS como contribuição alcançada pela imunidade prevista na Constituição Federal em seu artigo 150, nos termos do artigo 12 da Lei nº 9.532/97.

Esta posição já há muito foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal como podemos constatar pela decisão da ADI-MC 2.028 – DF, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves.

*"ENTIDADE BNEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – O Tribunal referendou art. 37, I), deferiu pedido de medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS contra o art. 1, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8212/91, e acrescentou-lhe os parágrafos 3, 4 e 5, como dos arts. 4, 5 e 7, da Lei n. 9.732/98, que alterou o conceito de entidade beneficente de assistência social para concessão da imunidade prevista no art. 195, par. 7, da CF. Examinando preliminar de mérito suscitada pelo Min. Moreira Alves, relator, o Tribunal entendeu que entidade beneficente, para efeito da imunidade prevista no par. 7 do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, como também as entidades beneficentes de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência social é toda aquela destinada a assegurar os meios de vida aos carentes. Em seguida, o Tribunal entendeu, à primeira vista, haver relevância na tese sustentada pelo autor, em que se alegava a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, tendo em vista que eles não se limitaram em estabelecer os requisitos a serem observados pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade no par. 7 do art. 195 da CF, mas estabelecerem requisitos que modificaram o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, limitando a própria extensão da imunidade. (STF – ADI-MC 2.028 – DF – Rel. Min. Moreira Alves – DJU 11.11.99 – Informativo n.170 – 17.11.99 – pág. 01)*

A decisão recorrida concentra suas razões de decidir em orientações normativas da Secretaria da Receita Federal, que entende como receitas de atividades próprias somente aquelas que não se revestem de caráter contraprestacional direto, entendimento este, que não encontra nenhuma compatibilidade com as normas legais que regem a matéria, mormente os artigos 13, incisos III e IV e art. 14, inciso X da Medida Provisória nº 1.858/99.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COPIAR COM O ORIGINAL
BRASILIA 26/01/06
<i>AL</i> VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

Quando muito este entendimento, somente poderá se aplicado referente a entidades qualificadas no inciso IV do Art. 13 da referida medida provisória (instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97), mas jamais com relação as instituições qualificadas no inciso III do mesmo artigo (instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97), como é o caso da recorrente.

Em se tratando de receitas de instituições de educação sem fins lucrativos, não há como desvincular seu caráter contraprestacional das atividades próprias da entidade, uma vez que, em se tratando de instituição privada de educação, o cumprimento de seu objeto social está diretamente relacionado com o auferimento de recurso provenientes das mensalidades pagas por seus alunos.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

  
VALDEMAR LUDVIG



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COMPRE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/1 d 10/9
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS  
RELATOR-DESIGNADO

Reportando-me ao voto do ilustre relator e à decisão da DRJ, nego provimento ao Recurso em virtude de a recorrente não atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

**DELIMITAÇÃO DA LIDE E LEGISLAÇÃO CORRELATA**

A questão central a abordar é a isenção (ou imunidade) alegada.

Entende a recorrente que tem direito à imunidade da COFINS, posto que o art. 150, VI, da Constituição, impediria a cobrança de qualquer tributo, e tanto esse dispositivo quanto o art. 195, § 7º, também da Constituição, não fazem qualquer restrição em relação à natureza das receitas recebidas.

Argúi ainda que, de todo modo, atende às condições da isenção estabelecida pela MP nº 2.037-23 (atual MP nº 2.158-35/2001), que no seu art. 13, III, menciona as “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.” Sendo suas receitas concernentes às suas atividades próprias, que são educação e ensino, seriam também essenciais para que realize a filantropia.

A DRF de Porto Alegre, diferentemente, considerou isentas apenas as receitas que foram auferidas sem o caráter contraprestacional. Assim também a DRJ, cuja decisão recorrida, após diferenciar a imunidade do art. 150, VI, “c” (específica dos impostos), da do art. 195, § 7º (esta relativa às contribuições para a seguridade social), informa que a entidade não atende aos requisitos estatuídos nos I e III do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A decisão recorrida também analisou o benefício pretendido pela entidade sob o ângulo da isenção e, de todo, considerou que não restou comprova sua condição de instituição de educação ou de assistência social, nos termos do art. 12 da Lei nº 9.532/97.

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, às “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”;

- art. 55 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, segundo o qual fica isenta das contribuições para a seguridade social a entidade beneficente de assistência social que atenda aos requisitos discriminados no artigo;

- 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

MIN UA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/01/04
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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, as “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações” e as “fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público” (incisos III, IV e VIII do art. 13 MP nº 2.158-35/2001).

### 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 em questão os arts. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, e 9º, IV, “c” e 14, do CTN, bem como o art. 12 Lei nº 9.532/97, todos eles tratando da imunidade específica dos impostos, que não se confunde com a imunidade para as contribuições para a seguridade social (subespécie da espécie contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo). Também cabe afastar o art. 15 de Lei nº 9.532/97, por estabelecer isenção que só se estende, além dos impostos, à Contribuição Social para o Lucro Líquido (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.*

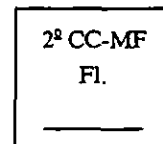
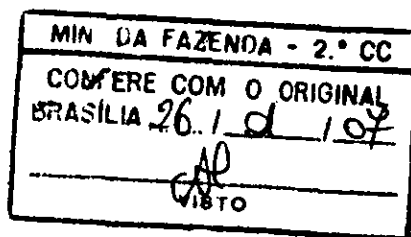
(negritos ausentes no original).

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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818



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 instituições de educação e de assistência social, bem como das entidades (ou instituições ou associações) de assistência social e de filantropia, referidas nos inc. III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, o art. 17 da referida MP reporta-se expressamente ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, embora não houvesse necessidade. É que o art. 55



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COMPARE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/10/01
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

da Lei nº 8.212/91, com as modificações adiante enunciadas, continua em pleno vigor, a determinar os requisitos para que uma entidade 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 mantida pelo Poder Público (a fundação instituída ou mantida pelo Poder Público está à parte, no inc. VII do art. 13 da MP referida), 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 pagar. 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 assembléia 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 2.158-35/2001), 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:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COMPRE COM O ORIGINAL
BRASILIA 26/01/07
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

- 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".

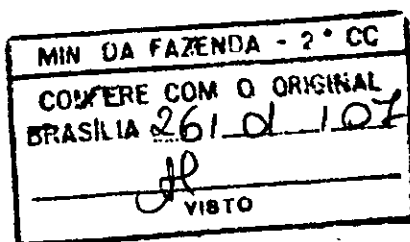
Nas duas Leis acima que tratam da isenção relativa às entidades de assistência social (Lei nº 9.732/98, art. 4º, e MP nº 2.158-35, arts. 13, III e IV e 17), há referência expressa ao art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim acontece porque, desde a edição da Lei nº 8.212/91, somente são isentas (ou imunes, 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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

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

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

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

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

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

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

O dispositivo foi alterado, da forma 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;*~~

~~*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;*

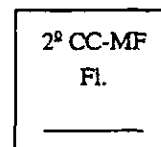
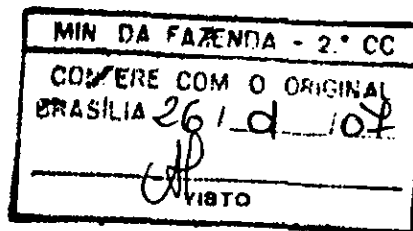
~~*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*~~

*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)*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818



§ 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 em 06/05/2005, no sítio do STF).

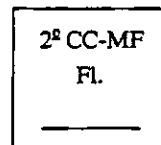
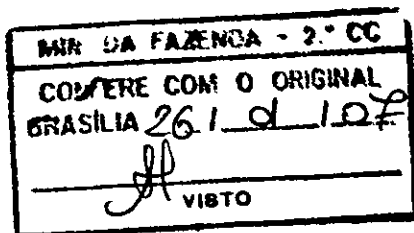
O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi substituído pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social e renovável a cada três anos, na forma da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24/08/01. Com a sua extinção, o relatório 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 imunidade ou isenção. Desde que atendidos os outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a circunstância de uma entidade cobrar pelos serviços prestados não descaracteriza a isenção (ou imunidade). Um hospital beneficente de assistência social pode cobrar das pessoas não carentes, assim como uma faculdade pode cobrar mensalidades dos alunos que têm condições de pagá-las. O que não pode, sob pena de descaracterizar a assistência social, é a cobrança recair sobre as pessoas hipossuficientes.

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:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

*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 III 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.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
COMERCE COM O ORIGINAL
BRASILIA 26 / 01 / 07
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

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

Também não dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a isenção de que trata a Lei nº 9.394/96. Esta isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional ou que atenda ao Sistema Único de Saúde, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes, ou do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial.

Como será demonstrado adiante, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 pode ser interpretado como requisitos da isenção (LC nº 70/91, art. 6º, III, e MP nº 2.158-35/2001, esta aplicável ao período da autuação) ou da imunidade (Constituição, art. 195, § 7º). A legislação infraconstitucional igualou as condições para gozo dos dois institutos, embora imunidade e isenção sejam juridicamente inconfundíveis. A justificativa mais plausível para tanto pode ser encontrada na circunstância de que em ambos os efeitos econômicos são idênticos – tanto imunidade como isenção evitam a tributação.

#### **ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO: NORMA IMUNITÓRIA DE EFICÁCIA COMPLEMENTÁVEL.**

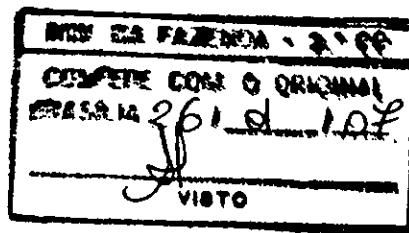
Consoante interpretação do STF, em vez de simplesmente instituir isenção, o art. 55 da Lei nº 8.212 pode ser considerado norma que regulamenta o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Por isto dá no mesmo investigar se a recorrente faz jus a tal imunidade, ou à isenção: os requisitos são idênticos, 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 hermenauta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições, interpreta a referência a isenção como significando imunidade. Se o leigo e o legislador podem fazer confusão com os dois conceitos, o hermenauta jurídico assim não deve proceder, pois os institutos da imunidade e da isenção possuem uma diferença básica: enquanto a primeira é sempre estatuída na Constituição, a segunda é matéria da legislação infraconstitucional.

A despeito de posições contrárias, entendo que o referido art. 195, § 7º, é norma de eficácia limitada ou complementável, dependente de lei infraconstitucional para lhe dar eficácia plena. O art. 55 da Lei nº 8.212/91 teria cumprido esse papel, caso se admita que essa imunidade pode ser regulamentada por lei ordinária, apesar do art. 146, II, da Constituição.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

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.<sup>1</sup>

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,<sup>2</sup> 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:<sup>3</sup> 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.

Sublinhe-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.

Questão ainda não decidida em definitivo pelo STF é se a lei requerida pelo mencionado § 7º do art. 195 deve ser lei complementar ou lei ordinária. 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.*

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

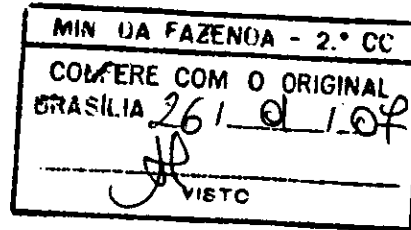
<sup>2</sup> SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818



- 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.

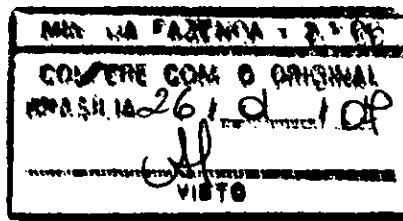
- Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

*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.*

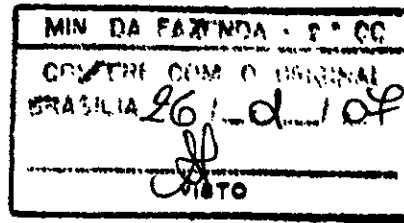
*O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de apreciar a questão no julgamento do Mandado de Injunção nº 609, relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, e objeto de agravo regimental, assim ementado:*

*"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 incomparável com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

*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:

*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, em que se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em face da não regulamentação do § 7º do art. 195 da Constituição).*

No referido Mandado de Injunção nº 232/RJ, 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:

*(...)*

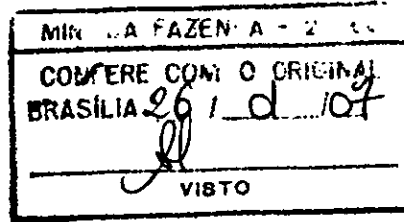
*2. Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse se exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou as expectativas de, se virem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verã 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:

*(...)*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

*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 buegração 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

MIN. DA FAZENDA - 2.ª C.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26/01/07
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

*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. *In 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.*

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

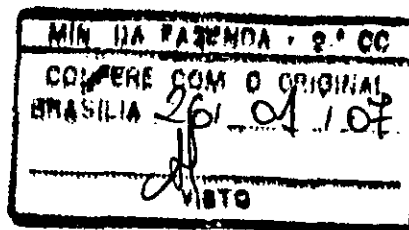
## CONCLUSÕES SOBRE A IMUNIDADE E A ISENÇÃO DA COFINS

Destarte, as entidades de assistência social e as filantrópicas, incluindo as entidades educacionais, 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.

Na situação específica da recorrente, os autos demonstram que pelo menos o inc. I do art. 55 da Lei nº 8.212/91 não foi atendido. É que as Certidões de Utilidade Pública Estadual e



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818

Municipal apresentadas pela interessada são datadas de 2000, posteriores aos períodos da repetição de indébito pretendida (março a agosto de 1999).

Como a recorrente não atende a todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não faz jus à isenção pretendida.

### CONCLUSÃO FINAL

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

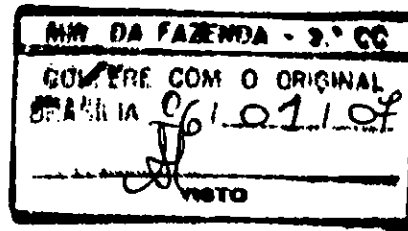
Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.016706/99-06  
Recurso nº : 126.769  
Acórdão nº : 203-10.818



## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Ainda que tenha acompanhado o entendimento do ilustre Relator, pelas conclusões, dele divirjo em relação a alguns conceitos que motivaram o voto prolatado.

A imunidade é um instituto que tem raiz constitucional. Através da norma imunizatória o legislador constituinte limita o campo de atuação do ente tributante. Melhor dizendo, delimita o universo onde a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão a competência tributária que lhes foi conferida pela Carta Magna. Por sua vez, no caso da isenção tem-se uma atuação do ente tributante dentro de sua área de atuação estabelecendo auto-restrições ao poder de tributar em função de conveniências sociais ou econômicas.

Claro está, portanto, que imunidade e isenção não se misturam. Assim, por exemplo, se existe um dispositivo constitucional tratando da imunidade dos partidos políticos perante determinado tributo, não há que se falar no estabelecimento, por qualquer ente tributante, de norma isencional para os partidos políticos perante aquele tributo. Isso porque a Constituição já excluiu os partidos políticos do campo de atuação do legislador ordinário, em relação àquele tributo.

O mesmo ocorre no presente caso, em relação às instituições de educação face às contribuições sociais. De imediato, não se pode olvidar que o STF entendeu que as instituições de educação sem fins lucrativos têm o mesmo *status* que as entidades beneficentes de assistência social, para efeitos de imunidade perante as contribuições sociais. Em relação a essas entidades, o texto constitucional estabeleceu:

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

(...)

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

Sem embargo do texto em comento utilizar a expressão “isentas”, não pairam dúvidas de que se está tratando de imunidade, visto relacionar-se com desoneração tributária inserta no texto constitucional. No que se refere especificamente à Cofins, a Lei Complementar nº 70/91, instituidora dessa contribuição, foi na mesma linha:

*Art. 6º São isentas da contribuição:*

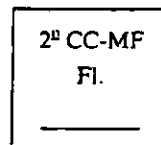
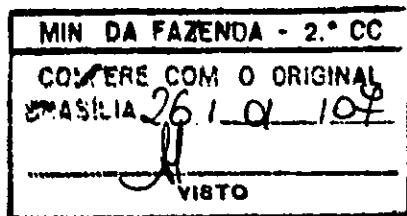
*I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;*

*II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 11080.016706/99-06  
Recurso n<sup>o</sup> : 126.769  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-10.818



III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (grifo acrescido)

Constata-se de imediato que a redação do *caput* c/c com o inciso III é a mesma do § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Outrossim, se a Carta Magna excluiu as entidades beneficentes de assistência social do campo de atuação do ente tributante em relação às contribuições sociais, é razoável concluir que aqui se cometeu o mesmo equívoco redacional ocorrido na Carta Magna, ou seja, onde está escrito isenção leia-se imunidade.

Ratificando, não há que se falar em isenção dessas entidades perante a Cofins, pois a Constituição já havia retirado a competência da União para tributá-las. Se o ente tributante não tem o poder de tributar, como consequência óbvia não pode ter o poder de isentar.

Essa linha de raciocínio aplica-se da mesma forma à Lei nº 8.212/91, cujo texto prevê:

*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:*

(.....)

Se a Constituição Federal, ao delimitar a atuação da União como ente tributante em relação às contribuições sociais, excluiu as entidades beneficentes de assistência social, não há que se falar em isenção. Assim, os requisitos de que trata o dispositivo referem-se ao gozo da imunidade e não da isenção, sem embargo da discussão quanto a suposto vício de inconstitucionalidade desse texto legal.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

*Leonardo de Andrade Couto*  
LEONARDO DA ANDRADE COUTO