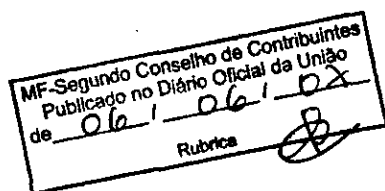




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13826.000416/2003-17
Recurso nº	127.969 Voluntário
Matéria	Auto de Infração - Cofins x Imunidade x Isenção
Acórdão nº	203-11.372
Sessão de	18 de outubro de 2006
Recorrente	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MIGUEL MOFARREJ
Recorrida	DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP.

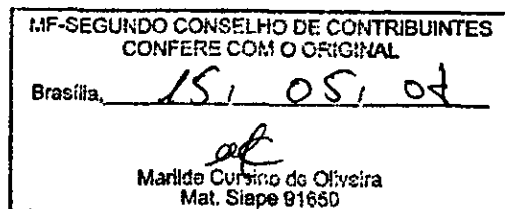


Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/1999, 01/01/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/07/2003

Ementa: COFINS. IMUNIDADE. Art. 195, § 7º, da CF/1988. A jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão. Assim, quando a Carta Magna alude genericamente à "lei" para estabelecer o princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar. A Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira os incisos do art. 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º, do art. 195, da CF/1988 (ADIn nº 2.028-5/DF). Assim, não observados os requisitos previstos no art. 55, da Lei nº 8.212/91, cabível o lançamento para a cobrança dos valores referentes à Cofins não recolhida.

ISENÇÃO. As instituições de educação e de assistência social terão as receitas relativas às atividades próprias da entidade isentas da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de




fevereiro de 1999, desde que atendidas as condições dispostas no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

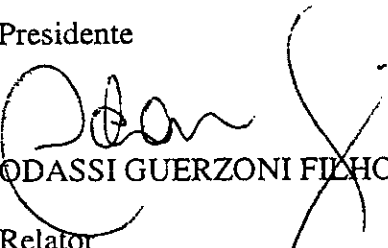
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, O Conselheiro Cesar Piantavigna votou pelas conclusões. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis apresentará declaração de voto.


ANTONIO BEZERRA NETO

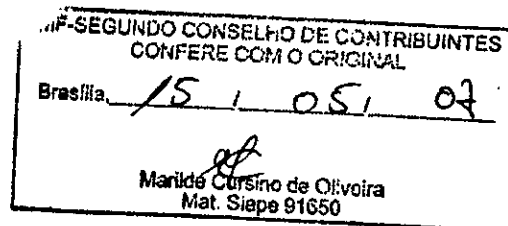
Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Odassi Guerzoni Filho e Eric Moraes de Castro e Silva.

Eaal/



Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida de fls.356/366.

"(...)

Contra a empresa acima qualificada, foi emitido o auto de infração às fls. 16/59, em virtude da apuração de falta de recolhimento das contribuições para o financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de competência de fevereiro de 1999 a julho de 2003, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 18/30 e anexos às fls. 31/44.

Por meio do procedimento administrativo fiscal realizado na interessada, o auditor-fiscal autuante constatou a falta de declaração e recolhimento das Cofins relativas aos períodos indicados acima, lavrando-se então o presente auto de infração para a exigi-las, acrescidas das cominações legais.

De acordo com os demonstrativos de apuração da Cofins às fls. 45/49 e de multa e juros de mora às fls. 50/53, o crédito tributário constituído totalizou R\$ 1.551.615,14, sendo R\$ 726.644,57 de contribuições, R\$ 276.487,34 de juros de mora calculados até 29/08/2003, e R\$ 546.483,23 de multa proporcional passível de redução.

A base legal do lançamento foi quanto à contribuição: Lei Complementar (LC) n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º, Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º, 3º, e 8º, e Medida Provisória n.º 1.858, de 1999, e s/reedições; aos juros de mora: Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, § 3º; e à multa proporcional: LC n.º 70, de 1991, art. 10, parágrafo único, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, I.

Devidamente cientificada do lançamento e não se conformando com ele, a interessada apresentou a impugnação às fls. 221/240, requerendo a esta DRJ que o julgue insubsistente e determine o arquivamento do processo, alegando, em síntese:

1 – Da imunidade

No seu entendimento, o auto de infração não se justifica, pois não está sujeita à incidência da Cofins, nos termos da LC n.º 70, de 1991, por ser titular da imunidade prevista na Constituição Federal (CF) de 1988, art. 195, § 7º.

Embora, tal dispositivo mencione isenção, na realidade, deve ser entendido tecnicamente como imunidade, segundo têm manifestado a doutrina e a jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal (STF), tornando pacífico que o legislador constitucional, na redação do § 7º art. 195 daquela Constituição, se utilizou mal do vocábulo "isenção", ao se referir à imunidade, cujo objetivo é o de fomentar as atividades das entidades beneficentes de assistência social.

Expendeu, ainda, às fls. 222/236, extenso arrazoado sobre imunidade à contribuição para a seguridade social, citando e transcrevendo trechos de pareceres de Adriano Pinto, Ives Gandra da Silva Martins sobre isenção das entidades beneficentes a esta contribuição e de Natanael Martins sobre isenção das entidades educacionais sem fins lucrativos a Cofins, abrangendo conceito de imunidade e isenção, de entidades sem fins lucrativos e assistência social, de filantropia e caridade, concluindo ao final que goza de imunidade, em relação a Cofins, por atender a todas as condições e requisitos constitucionais e legais para fazer jus a tal benefício, inclusive, os elencados no CTN, art. 14.

2 – Da isenção

Em que pese estar imune a Cofins o que seria suficiente para afastar sua exigência, suas receitas estariam isentas de tal contribuição, em face do disposto na Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 12, e na Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13.

A LC n.º 70, de 1991, que instituiu a Cofins estabeleceu que a contribuição “será de 2 % sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza” (art. 2º).

Posteriormente, sobreveio a Lei n.º 9.718, de 1998, modificando a base de cálculo estabelecida por aquela LC, tratando o faturamento como “correspondente à receita bruta da pessoa jurídica” (art. 3º, ‘caput’), e entendendo como receita bruta “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (art. 3º, § 1º).

Essa mesma Lei n.º 9.718 que ampliou a base de cálculo dessa contribuição e, também, majorou a alíquota de 2,0 % para 3,0 % (art. 8º), começou a surtir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, em decorrência da vacância determinada pela CF de 1988, art. 195, § 6º. Durante essa vacatio legis nonagesimal, veio à lume a Emenda Constitucional (EC) n.º 20, de 20 de dezembro de 1998. Posteriormente, surgiu a Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35, de 2001, que entre outros assuntos, discriminou as receitas isentas da Cofins, retroativamente a 1º de fevereiro de 1999.

O período imputado no auto de infração, fevereiro de 1999 a julho de 2003, é todo ele posterior à vigência da Lei n.º 9.718, de 1998.

O auditor-fiscal atuante, ao tributar as receitas de sua atividade, contrariou a legislação vigente, a MP n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, que assim dispõe:

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

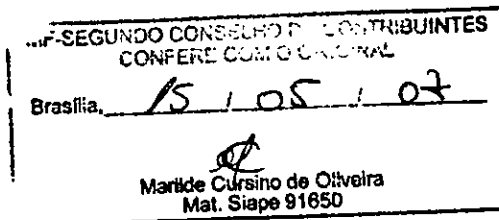
(...);

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15, 05, 07

et
Márcia Cursino de Oliveira
Mat. Siepe 91650



(...).

O art. 13 a que se refere o inciso acima dispõe:

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

(...);

III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

(...).

Já a Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, estabelece:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, VI, 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.”

Conforme se verifica do auto de infração, o autuante distorceu o conceito de receitas de suas atividades próprias, ao considerar como receitas isentas de Cofins, nos termos da MP n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, somente as receitas típicas das entidades de educação e assistência social decorrentes de contribuições, doações e subvenções por elas recebidas, destinadas as suas manutenções e consecução de seus objetivos sociais, sem caráter contraprestacional.

Contudo, no seu entendimento, as receitas obtidas por ela, em decorrência de prestação de serviços educacionais, caracterizam como receitas relativas as suas atividades próprias e gozariam da isenção prevista nos diplomas legais citados acima.

Ainda, de acordo com o seu entendimento, as receitas de entidades educacionais, sem fins lucrativos, não se enquadram no conceito de faturamento definido como base de cálculo da Cofins, nos termos da LC n.º 7, de 1970, art. 2º.

Ao final concluiu, que enquanto instituição beneficente dedicada à educação, não tem caráter empresarial, não sendo possível enxergar o recebimento de anuidades escolares, que são destinadas ao custeio da fundação, como integrantes do contexto da base impositiva definida no art. 2º daquela LC.

É o relatório.

(...)

O julgamento de primeira instância foi no sentido de dar provimento ao lançamento e o Acórdão DRJ/RPO n.º 5.100, de 01 de março de 2004, está assim ementado:

“

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/1999, 01/01/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/07/2003

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

IMUNIDADE.

Os dispositivos constitucionais sobre imunidade devem ser compreendidos dentro dos limites de sua interpretação literal.

ISENÇÃO.

A isenção de entidades beneficentes ao pagamento das contribuições sociais está condicionada ao preenchimento cumulativo dos requisitos fixados em Lei e que, comprovadamente, tenham como objetivo a assistência social beneficente

"

Cientificada da decisão em 10/05/2004 conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 381, interpôs recurso voluntário a este Conselho em 09 de junho de 2004 (fls. 385/406), onde reitera a argumentação já apresentada na impugnação, aduzindo, em síntese:

- ser equivocada a idéia de, para fruírem a imunidade tributária, as instituições de educação, sem fins lucrativos, têm que oferecer ensino gratuito, primeiro, por uma questão de sobrevivência em termos econômicos, e, segundo, que, se a gratuidade fosse a tônica da imunidade, a sua previsão na constituição seria inócua, já que não haveria nada a tributar;

- que os julgados judiciais trazidos pela decisão recorrida não se referem exatamente à mesma temática que se discute, haja vista se referirem a entidades de previdência privada;

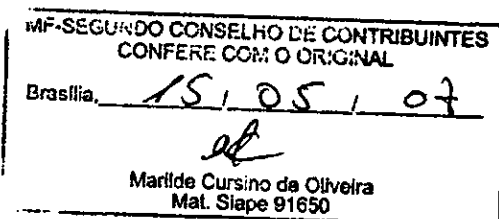
- que, da mesma forma que o auto de infração, a decisão recorrida busca de todas as formas descaracterizar o aspecto assistencial inerente à sua atuação;

- que o termo "assistência social" constante do art. 195, § 7º, da CF/88, é empregado, não no sentido estrito, mas no sentido comum, a exemplo que faz no parágrafo único do art. 149;

- que a gratuidade das mensalidades não pode ser adotada como pressuposto da imunidade, no afã de esvaziar o conteúdo desta, em contrariedade aos desígnios constitucionais;

- que a exigência materializada neste processo contraria o princípio da isonomia (CF/88, art. 150, II), haja vista as decisões do Segundo Conselho de Contribuintes que cita;

- que, sob o prisma da "isenção", a decisão recorrida se equivocou ao citar genericamente como não atendidos os dispositivos previstos nas letras "a", "g", e "h". do art.



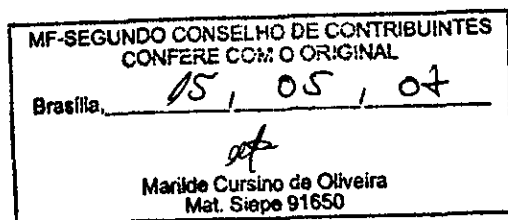
12, da Lei n.º 9.532, de 1997, visto que os mesmos são atendidos, de forma que suas receitas, ainda que não fossem imunes, seria isentas;

- que, ao contrário do entendimento da decisão recorrida, o aspecto contraprestacional das receitas é irrelevante para configurá-las como sendo próprias de sua atividade; e

- que, ainda que se pudesse deixar de lado a imunidade tributária, as suas receitas, oriundas da prestação de serviços educacionais, por serem inerentes às atividades próprias da fundação, estariam ao amparo da isenção da Cofins, à luz da Lei 9.718/98 e da MP 2.158-35.

Às fls. 407/410 consta o arrolamento de bens para seguimento do recurso.

É o Relatório.



Brasília, 15, 05, 07


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso voluntário cumpre os requisitos para a sua admissibilidade e merece ser conhecido.

Conforme ressaltado na decisão recorrida, a interessada não questiona os valores das contribuições lançadas por meio do auto de infração; limita-se a pedir o cancelamento do mesmo sob a alegação de que é **imune** à incidência da Cofins, nos termos da Constituição Federal de 1988, art. 195, § 7º, e/ou de que suas receitas são **isentas** dessa contribuição, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, e da MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14.

A questão, portanto, limita-se ao reconhecimento de imunidade/isenção da Cofins para as instituições de educação, em resumo, sem fins lucrativos e sem gratuidade na prestação dos serviços. Assim, há que se verificar se a interessada efetivamente atende aos requisitos legais para a fruição do benefício constitucional.

Imunidade

O art. 195, § 7º, da CF/1988. dispõe:

“Art. 195 (...)

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

Primeiramente, deixo consignado que o STF, a jurisprudência deste Colegiado e a totalidade da doutrina sedimentaram o entendimento de que a expressão “*são isentas*”, contida no parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88, na verdade, se refere à **imunidade**, porquanto a intributabilidade foi fixada pelo próprio Texto Constitucional.

De outra parte, esta Terceira Câmara tem considerado que os requisitos legais para a fruição da imunidade se encontram listados no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, diferentemente, portanto, do pugnado pela interessada, que entende poderem estar os mesmos listados apenas em “*lei complementar*”, tal qual o CTN, no seu artigo 14.

Apesar desse entendimento da interessada estar escudado em boa parte da doutrina, não se posicionou nessa linha o STF, ADIN 2.028-5/DF, bem como nos Mandados de Injunção n.ºs. 605-9 e 616-4:

“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. MANDADO DE INJUNÇÃO N.º 605-9 RIO DE JANEIRO, 30/08/2001, Relator Ministro Ilmar Galvão."

"CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL SENS FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI 9.732/98. PRECEDENTE. MANDADO DE INJUNÇÃO N. 616-4/SÃO PAULO, 17/06/2002, Relator Ministro Nelson Jobim."

Nesses julgados se baseou o ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, para proferir o Acórdão 203-10.150, de 18 de maio de 2005, que ficou assim ementado:

"COFINS. IMUNIDADE. Artigo 195, § 7º, da CF/1988. Firmado está na jurisprudência do STF que só é exigível a lei complementar quando a Constituição expressamente a ela fizer alusão. Assim, quando a Constituição Federal alude genericamente a" lei "para estabelecer o princípio da reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar. A lei 8.212/91, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira nos incisos do art. 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º, do art. 195, da CF/1988".

Fundamentada possibilidade de a Lei nº 8.212/1991 estabelecer os contornos para a fruição da imunidade, vejamos quais foram eles. É no artigo que os mesmos se encontram:

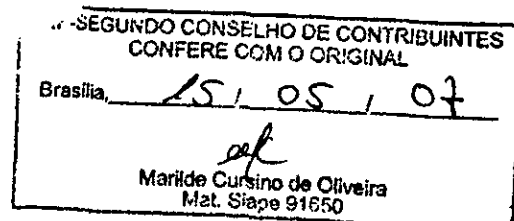
"Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

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

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;(Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996) (Vide Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

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.

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

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

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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 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)

§ 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)

§6º (Vide Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001.)

(grifei).

No caso em discussão, pelo menos dois dos requisitos constantes do citado artigo 55, não contestados nos autos, não estavam preenchidos pela interessada no período da autuação fiscal, quais sejam, o porte do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Serviço Social (inciso II) e a promoção de assistência social, incluída a educacional beneficente a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes (inciso III), senão vejamos.

A inexistência do Certificado em nome da empresa foi atestada pelo fiscal autuante à fl. 21, item 3, que cita o documento de fl. 155, firmado pela interessada e encaminhado ao "INSS", datado de 12/12/1996, comunicando sua desistência do benefício de isenção das contribuições patronais de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91.

Sobre a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos, dispõe o Decreto nº 752, de 16/02/1993:

"Art. 1º - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para fins de concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos de que trata o art. 55, inciso II, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, a

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15.05.07

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Sisco 91650

instituição beneficente de assistência social, educacional ou de saúde sem fins lucrativos, que atue, precipuamente, no sentido de:

(...)

Quanto à “assistência social”, a fiscalização assim se referiu no Auto de Infração, à fl. 28:

“Verifica-se pelo texto do estatuto, que o contribuinte não tem entre os seus objetivos, a assistência social beneficente a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes e que a remuneração pela prestação de serviços figura como rendimentos ordinários, ou seja, principal. Também verificamos nos livros contábeis, que o mesmo fornece bolsas de estudo, mas, fazendo uma análise, constatamos que as mesmas são em percentual muito reduzido (cerca de 5% nos anos de 1999 e 2000) em relação ao faturamento. Vale acrescentar ainda que nos anos de 1998, 1999 e 2000, mais de 80% das bolsas foram concedidas à pessoas comprovadamente não carentes.”

IV – promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde.

(...)

Artigo 2º - (...)

Parágrafo 1 – O certificado de Entidade de Fins Filantrópicos somente será fornecido à entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja atividade permanente e sem discriminação de qualquer natureza.”

Da obra de Regina Helena Costa, *Imunidades Tributárias*, Malheiros Editores, 2ª Edição, 2006, às páginas 223 a 225, destaco os trechos onde a ilustre Desembargadora do TRF 3ª Região, firma posição no sentido de que a imunidade do artigo 195, § 7 não se estende às instituições de educação:

“Numa primeira aproximação entre o preceito imunizante contido no art. 150, VI, ‘c’, e a exoneração tributária hospedada no art. 195, § 7º, restrito às contribuições para a seguridade social, impõe-se observar que no primeiro estão abrangidas as instituições de educação, não alcanças pela segunda.

Em verdade, ainda que o conceito de assistência social, hodiernamente, seja abrangente da assistência e diversas áreas (médica, hospitalar, odontológica, psicológica, jurídica), a ‘assistência educacional’, a nosso ver, nele não se encontra albergada para efeito de imunidade tributária.

A uma porque a constituição distingue, perfeitamente, os conceitos de assistência social (art. 203) e de educação (art. 205), não cabendo, de modo algum, sustentar-se entroncamento entre ambos para o efeito mencionado, ale do fato de que as instituições que se dedicarem a essas atividades, sem finalidade lucrativa, fazem jus à intributabilidade assegurada pelo art. 150, VI, ‘c’.

E a duas porque, quando desejou a Lei Maior imunizar as instituições de educação, o fez, deferindo-lhes a imunidade genérica estampada no art. 150, VI, ‘c’; todavia, não agiu do mesmo modo em relação à

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES
CONFERE CÓPIA ORIGINAL

Brasília, 15/05/07

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

imunidade concernente às contribuições para a seguridade social, cuja eficácia restringiu às entidades beneficentes de assistência social. Justifica-se o tratamento díspar, em nossa opinião, pelo fato de a assistência social constituir ramo da seguridade social, o mesmo não ocorrendo com a educação.

Outro entender, cremos, conduzirá a uma interpretação distorcida do desígnio constitucional, que não se expressou no sentido de exonerar as instituições de educação, sem fins lucrativos, da exigência de contribuição para o financiamento da seguridade social.

Outrossim, pensamos que os conceitos de 'instituição de assistência social, sem fins lucrativos', empregado no art. 150, VI, 'c', e o de 'entidade beneficente de assistência social', estampado no dispositivo sob comento, ainda que eventualmente se sobreponham, não coincidem exatamente.

Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto lecionam que 'instituição de assistência social é aquela cujo objeto social, descrito no respectivo estatuto, envolve um ou mais dos fins públicos referidos na Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade.

Os objetivos da assistência social são os contidos no art. 203, da Constituição.

(...)

No entanto, para fruir a imunidade em tela, mais que entidade de assistência, tem ela de ser beneficente. E, quanto a essa qualificação, os mesmos autores, com proficiência, asseveram: 'É instituição de assistência social a que dedicar-se a um ou alguns desses misteres. E é beneficente aquela que dedicar parte dessas atividades ao atendimento gratuito de carentes e de desvalidos. Não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. É sabido que para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos. Qualquer que seja esse percentual, exceto se absolutamente ínfimo, insignificante, há o caráter beneficente. Aliás, pequeno que seja esse percentual, será sempre um auxílio ao Estado, em missões que lhe competem.

(...)

Com efeito, impende distinguir os conceitos de instituição de assistência social e de instituição beneficente de assistência social ou instituição filantrópica. A primeira expressa gênero de que as duas últimas constituem espécies.

Instituição ou entidade de assistência social, como visto, é aquela que se dedica a um dos objetivos inscritos no art. 2^o da Constituição. Para que faça jus à imunidade genérica hospedada no art. 150, VI, 'c', deve, ademais, não possuir finalidade lucrativa.

Instituição ou entidade beneficente de assistência social é aquela que não somente não possui finalidade lucrativa, mas também se dedica, ainda que parcialmente, ao atendimento dos necessitados. A

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15.05.07


Marilde Calsino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

gratuidade dos serviços prestados é, portanto, elemento caracterizador da beneficência.

Portanto, a entidade de assistência social titular do direito público subjetivo de não ser tributada mediante contribuição para a seguridade social deve cumprir não somente os requisitos constitucionais necessários para a fruição da imunidade concernente ao seu patrimônio, renda ou serviço -, mas também ser beneficente, consoante noção exposta."

E é desse entendimento que compartilho, e aplicando-o ao presente caso, concluo que a interessada não atende aos requisitos legais para a fruição da imunidade da Cofins, prevista no artigo 195, § 7º.

Isenção

Quanto à isenção, a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, mencionada pela recorrente, assim dispõe:

"Art. 13 As contribuições para o PIS/Pasep será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997;

(...)

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

(...)

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

(...)(grifei)

O art. 12 da Lei 9.532, de 1997, acima referenciado, por sua vez, dispõe:

"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.

(..)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

(...)

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

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15/05/07

et
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

(...)

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

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

(...)"

Tem razão a recorrente ao reclamar que a decisão recorrida apontou como não atendidos os quesitos constantes das letras "a" e "g" acima sem justificar tal afirmativa. O mesmo não ocorre, entretanto, com relação à letra "h", que trata daqueles outros quesitos listados no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, mais especificamente, no que se refere ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (inciso II, do art. 55, da Lei 8.212/91) e à gratuidade dos serviços prestados (inciso III, do mesmo dispositivo legal).


Assim, somente se atendidas as condições impostas pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91 é que as instituições de educação e de assistência social terão as receitas relativas às atividades próprias isentas da Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Conclusão

Em face de todo o exposto, não há como afastar a exigência da Cofins formalizada no auto de infração objeto deste processo.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.


ODASSI GUERZONI FILHO

1.º F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	15/05/07
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. S/ape 91650	

Declaração de Voto

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Reconhecendo a complexidade do tema e concordando com a conclusão do ilustre relator, no que nega provimento ao Recurso porque a entidade não atende aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, esclareço divergência em relação à interpretação exposta no seu voto.

Diz respeito ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, que para mim trata de isenção, e não de norma regulamentadora da imunidade estatuída no art. 195, § 7º, da Constituição. De todo modo, como para a dispensa da COFINS os requisitos do referido artigo devem ser atendidos, seja ele tido como imunidade ou isenção, a conclusão é idêntica: a recorrente, por não atendê-lo, se submete à tributação e o lançamento deve ser mantido.

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

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

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

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

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

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


SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15/05/04

Márcio Cursino de Oliveira
Met. São 91650

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15, 05, 07


Marilda Curcio de Oliveira
Mat. Siape 91650

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.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.

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

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

No julgamento da liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028, em que o Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, o fez sob o pressuposto de inconstitucionalidade material. Os dispositivos da Lei nº 9.732/98 teriam estabelecido “requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade”, nos dizeres da ementa que reproduzo abaixo:

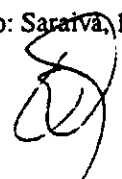
Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

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

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

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

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




Marilda Curcino de Oliveira
Mat. Sijape 91650

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

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

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

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

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

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

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

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito



constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora".

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

(STF, Medida Cautelar na ADI 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 § 7.º do art. 195 da Constituição. Observe-se:

MANDADO DE INJUNÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7.º, 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, § 7.º, 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 § 7.º do artigo 195 da Constituição Federal:

"§ 7.º 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:

(...)

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 n.º 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, § 7.º, da Constituição).

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

CAF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15/05/07

Marilde Cutsino de Oliveira
Mat. Siaps 91650

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

"(...)

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

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

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

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

Mandado de Injunção.

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


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

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

Segundo o Acórdão prolatado pelo STF no referido Mandado de Injunção nº 232/RJ, por maioria (vencidos os Min. Marco Aurélio, Carlos Velloso e Célio Borja, que também deferiam o Mandado, mas em termos diversos) o Colendo Tribunal declarou que Congresso estava em mora quanto à regulamentação do da imunidade estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição. Mora que, salvo melhor juízo, perdura até hoje porque ainda não editada lei complementar para tanto.

Cabe observar que, se por um lado o STF não exigiu lei complementar para regulamentar a imunidade em questão, por outro rejeitou a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional para tanto. Observe-se o voto do relator, Ministro Moreira Alves:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 15.05.01
Márcio Cursino de Oliveira
Mat. Sape 91650

...-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 15 / 05 / 07

Marilda Cursino da Oliveira
Mat. SIAPE 91650

2. *Sucedee, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse se exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou as expectativas de, se virem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verão nascer para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas depende ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º.*

Por ocasião da confirmação do seu voto, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou (com negrito acrescentado):

(...)

No caso, em face dos votos divergentes, ou se aplica a norma do Código Tributário Nacional por estar ela em vigor e, conseqüentemente, não há a omissão que dá margem ao mandado de injunção, ou se está legislando, sem que a constituição tenha dado ao Poder Judiciário competência essa que, no Estado democrático, é dos Poderes Políticos – o Legislativo e o Executivo -, que recebem seus mandatos pelo voto popular. A esse respeito, já me manifestei longamente no voto que proferi em questão de ordem no Mandado de Injunção nº 107, voto esse que foi acompanhado pela unanimidade da Corte, naquela ocasião.

A solução que dou, neste caso concreto – o de marcar prazo para que o Congresso supra sua omissão inconstitucional, sob pena de, não o fazendo, o requerente tenha reconhecido a imunidade a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição sem as restrições que a lei futura poderá estabelecer -, está dentro da linha de orientação tomada na referida questão de ordem, pois se trata de reconhecimento que não envolve a atuação legislativa por parte desta Corte.

No mesmo Mandado de Injunção nº 232 assim se manifestou o Ministro Sepúlveda Pertence:

Senhor Presidente, acompanhei, com a maior atenção, o voto hoje proferido pelo eminente Ministro Célio Borja, de acentuada perspectiva kelseniana, que muito me agradou.

Mas não consegui, a partir das premissas estabelecidas na jurisprudência do Tribunal, fugir ao dilema que, a certa altura do debate, S. Exa. mesmo, o Ministro Célio Borja, confessou se lhe ter colocado. O primeiro termo desse dilema, que me pareceu muito adequado ao voto de S. Exa., era, simplesmente, o de que, a partir da existência de uma lei, claramente recebida pela ordem constitucional vigente, para disciplinar a imunidade tributária de impostos (também está sujeita, pelo art. 150, § 4º, "c", ao atendimento aos requisitos da lei para a caracterização das instituições de assistência social sem fins lucrativos), S. Exa. aplicou os mesmos critérios nela estabelecidos ao caso do art. 195, § 7º, que não é, em substância, mais do que uma extensão ao caso específico da imunidade aos impostos "stricto sensu"



à figura tributária da contribuição previdenciária do empregador. Ora, isso é integração por analogia.

Por isso, como antecipei, se o voto de S. Exa. tivesse sido posto quando examinávamos o cabimento deste mandado de injunção, ele me tivesse levado a acompanhar, por este fundamento, aqueles que dele não conheciam por entender que, mediante processo de integração analógica, se poderia transplantar aqueles requisitos de identificação da instituição de assistência social sem fins lucrativos beneficiada no art. 150 à instituição de beneficência referida no art. 195, § 7º da Constituição.

Mas a matéria foi superada; o Tribunal discutiu expressamente o problema e conheceu do mandado de injunção. Com isso, afirmou a exigência, para viabilizar aquele direito incompleto, aquele direito obstado, aquele direito paralisado, do art. 195, § 7º, de uma complementação legislativa. A partir daí, já não podendo entender o caso como de integração analógica, não posso fugir à outra conclusão: estabeleceu-se norma, embora individual, para o caso concreto. E esta é a corrente sustentada pelos eminentes Ministros Marco Aurélio e Carlos Veloso, mas à qual tem sido infenso o Tribunal.

Fico, pois, com a convicção que formara quando do início do julgamento, que leva à solução do eminente Ministro Moreira Alves, e que revela, mais uma vez, as potencialidades da formulação ortodoxa, que se fixou no Mandado de Injunção 107, ou seja: sempre que o caso permitir, inserir, no mandado de injunção, uma cominação, com o sentido cautelar ou compulsivo e levar à agilização do processo legislativo de complementação da norma constitucional, sem, no entanto, se substituir definitivamente o Tribunal ao legislador.

Com essa breves explicações de homenagem aos três votos em sentido contrário, peço vênha para acompanhar, no caso, a solução do eminente relator.

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 15/05/07

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. S/ape 91650

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

Estas as razões da divergência em relação à interpretação intentada pelo eminente relator, sem qualquer prejuízo quanto à conclusão, na qual o acompanho.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

