



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

2ª	PUBLI	F. NO D. O. U.
C	De 25	04 / 2007
C	Rubrica	

Recorrentes : SOCIEDADE CEMITÉRIO ISRAELITA DE SÃO PAULO E DRJ EM
SÃO PAULO - SP
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

BASE DE CÁLCULO. FATOS GERADORES A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999. LEI Nº 9.718/98. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. RECEITAS FINANCEIRAS. INCLUSÃO. A definição de faturamento ou receita bruta para fins tributários, base de cálculo da COFINS e do PIS, após a Lei nº 9.718/98 equivale ao total dos valores da venda de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, somado às demais receitas, nestas incluídas as receitas financeiras.

MULTA DE OFÍCIO. A aplicação multa de 75% tem amparo no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, visto que a exigência foi formalizada de ofício.

JUROS DE MORA. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês. A Lei nº 9.430/96, que manda aplicar a taxa SELIC, dispõe de forma diversa e está de acordo com o CTN.

SOCIDADES CIVIS E ENTIDADES FILANTRÓPICAS E BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. Para o gozo da imunidade estatuída pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ou da isenção aplicável às entidades filantrópicas ou beneficentes de assistência social, carece sejam obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

BASE DE CÁLCULO. FATOS GERADORES ATÉ JANEIRO DE 1999. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. FATURAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CEMITÉRIOS. VELÓRIOS E SERVIÇOS AFINS. INCLUSÃO. A base de cálculo da COFINS, nos termos da Lei Complementar nº 70/91 e antes da Lei nº 9.718/98, equivale ao total dos valores da venda de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, nestes incluídos os serviços relacionados com sepultamento, velórios e serviços afins,

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

prestados por sociedade cujo objetivo principal é a manutenção e administração de cemitérios.

Recursos de ofício provido em parte e voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
SOCIEDADE CEMITÉRIO ISRAELITA DE SÃO PAULO E DRJ EM SÃO PAULO - SP.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) para afastar a decadência do lançamento. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Cesar Piantavigna; b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator), Cesar Piantavigna e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para tão-somente restabelecer as exigências relacionadas à prestação de serviços (Velório e C. Fria). Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto às demais matérias. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Ricardo Luiz Becker.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

[Assinatura]
Antonio Bezerra Neto
Presidente

[Assinatura]
Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

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

Eaál/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MH. A FAZENDA - 2. CC
CONFEPE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

Recorrente : SOCIEDADE CEMITÉRIO ISRAELITA DE SÃO PAULO

RELATÓRIO

Contra a interessada foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 3.150.133,24 por falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, nos períodos de janeiro de 1993 a novembro de 2002.

Conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal, constatou-se que neste período não foram efetuados os recolhimentos da COFINS, bem como não foram entregues as respectivas DCTFs, em razão da entidade se julgar isenta dessa contribuição, baseada no artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91.

A finalidade principal desta sociedade é a manutenção e administração de cemitérios, prestar serviços relacionados com sepultamento, instalação e manutenção de velórios e serviços afins, de acordo com os ritos da religião judaica. Também subvenciona entidades de orientação religiosa judaica.

As receitas são provenientes da venda de lotes para sepultamento, de manutenção mensal dos cemitérios, de taxas de sepultamento, de realização de ritos religiosos, de utilização das instalações acessórias aos cemitérios, a saber, velórios e câmaras frias. Tais receitas são denominadas de donativos e são subdivididas nos livros contábeis em diversas contas, conforme a natureza dos serviços prestados.

Assim de acordo com o disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, em verdade a contribuinte em questão é uma sociedade civil, sem fins lucrativos, que também e não exclusivamente, colabora financeiramente com ações de beneficência, não se enquadrando, portanto, no conceito de instituição de assistência social, conforme definido no artigo 2º do Decreto nº 2.536/98. Dessa forma, as receitas auferidas pela sociedade, até o período de janeiro de 1999, constituem base de cálculo da COFINS.

Com a publicação da Medida Provisória nº 1.858/99, ficaram isentas dessa contribuição as receitas relativas às atividades próprias das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações a que se refere a Lei nº 9.532/97. Desse modo, a partir de fevereiro de 1999, as únicas receitas da sociedade que constituem base de cálculo da COFINS são, principalmente, as receitas financeiras, bem como as outras receitas operacionais.

Em sua impugnação apresentada tempestivamente, a autuada contesta o lançamento tributário alegando em suma:

A origem do fato gerador da obrigação não foi provada, por que, segundo o art. 195, §7º, da Constituição, as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei são isentas de contribuição para a seguridade social e embora tal dispositivo se refira a isenção, trata-se, a rigor, de imunidade.

As contribuições sociais ostentam natureza tributária, configurando espécie do gênero tributo e a partir da conformação da Ordem Constitucional de 1988, devem respeitar o art. 146 da CF, ou seja, as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Nº	A FAZEN A - 2
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA 04/04/07	
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

Com relação aos períodos de 1993 a 1997 a autuação deve ser cancelada, pois ocorreu a decadência do direito da Fazenda Nacional proceder ao seu lançamento.

Através do Despacho de fls. 148/150, os autos foram baixados em diligência para que a unidade de origem registrasse os fatos impeditivos da aplicação do entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 5/92, que analisou a incidência da COFINS sobre as receitas das associações, dos sindicatos, das federações e confederações, das organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas.

Segundo Relatório Fiscal, fls. 160/162, o autor da ação fiscal entendeu ser inaplicável o referido Parecer Normativo, por que esta associação não se enquadra, como organização reguladora de atividades profissionais e outras entidades classistas, e a leitura do texto do parecer nos faz depreender que o mesmo se refere àquelas entidades de natureza sindical, classificação na qual a sociedade em questão não se enquadra.

Registra ainda, que a associação não é portadora de Registro de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecida pelo Conselho Nacional de Assistência Social, circunstância esta, que conforme prescreve o art. 55 da Lei nº 8.212/91, a impede de usufruir a isenção da COFINS.

Ao ser intimada a se manifestar sobre o relatório acima, a interessada reafirma que as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei são isentas de contribuição para a seguridade social e que, embora tal dispositivo se refira à isenção, trata-se, a rigor, de imunidade, e que a Lei nº 8.212 e suas posteriores alterações trata de casos de isenção e não imunidade, não estando, portanto, enquadrada em seu artigo 55.

A DRJ/São Paulo, julgou o lançamento procedente em parte, em decisão assim ementada:

"Ementa: COFINS. ISENÇÃO. ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. MULTA DE OFÍCIO.

As receitas próprias ou típicas das associações civis sem fins lucrativos são apenas as contribuições, doações e recursos assemelhados, que não possuem cunho contraprestacional direto, destinadas à manutenção das entidades. Essas receitas encontram-se fora do campo de incidência delimitado pelo art. 2º da LC 70/91. Para fatos geradores ocorridos após 1º de fevereiro de 1999, há previsão de isenção para as receitas próprias das associações civis que atenderem ao disposto na legislação.

A aplicação de multa de lançamento de ofício por falta de recolhimento do tributo independe da caracterização de dolo ou má fé por parte da contribuinte."

Desta decisão, houve recurso de ofício em atenção ao que determina o inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

Inconformada com a parcela mantida da autuação a contribuinte apresenta recurso voluntário dirigido a este Colegiado registrando em suma que:

As receitas financeiras auferidas pela recorrente não podem ser excluídas das suas receitas das atividades próprias, pois, além de estarem previstas no artigo 29 de seu Estatuto Social são receitas oriundas de aplicação das receitas operacionais e aplicadas integralmente na manutenção de seus objetivos institucionais.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

Social são receitas oriundas de aplicação das receitas operacionais e aplicadas integralmente na manutenção de seus objetivos institucionais.

A jurisprudência tanto do Supremo Tribunal Federal como do Conselho de Contribuintes, em casos análogos, vem manifestando entendimento favorável no sentido de que a aplicação direta de receitas, sejam elas de qualquer natureza, nas finalidades essenciais de associações sem fins lucrativos não descaracteriza a condição de imunidade ou isenção que lhes são atribuídas.

Finalizando a recorrente contesta a cobrança de juros de mora calculados com base na taxa SELIC, pela in ocorrência da mora ou pela patente inconstitucionalidade da legislação que a criou, bem como da exigência da Multa de Ofício à alíquota de 75% por configurar confisco.

É o relatório.

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

MIN DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG
VENCIDO QUANTO À DECADÊNCIA, ÀS RECEITAS DE SERVIÇOS (VELÓRIO E
CÂMARA FRIA) E ÀS RECEITAS FINANCEIRAS

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

Conforme se depreende do relatório, as matérias aqui postas se desdobram em Recurso de Ofício da decisão de primeiro grau que exonerou parcela do crédito tributário constituído e Recurso Voluntário referente a parcela mantida da autuação.

Inicialmente enfrentaremos o Recurso de Ofício.

Além da questão relacionada à imunidade da recorrente como estabelecido pelo §7º do artigo 195 da Constituição Federal, entendo que a decisão recorrida teve êxito ao interpretar a definição da base de cálculo da COFINS como prevista no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, afastando as receitas auferidas pela autuada nos períodos de 1993 a janeiro de 1999 da incidência da referida contribuição, respaldada na interpretação da própria administração tributária no Parecer Normativo nº 5/92 e na solução de consulta nº 19, de 13/02/2003, da 10ª Região Fiscal, cuja reprodução de parte dos referidos atos normativos se faz oportuna:

PARECER NORMATIVO Nº 5/92

"5. ... é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

...

Note-se que a hipótese aqui definida é a da não-incidência da contribuição sobre as receitas relacionadas no item 5 retro e não de isenção da entidades retrocitadas. Essa distinção é importante, pois embora tenham (isenção e não-incidência) a mesma consequência quanto ao não-recolhimento da contribuição, suas estruturas jurídicas são distintas.

...

No caso, frise-se, as entidades retrocitadas não foram isentadas da contribuição social e, portanto, se auferirem receitas compreendidas na hipótese de incidência, deverão pagar a contribuição de dois por cento sobre essas receitas. Não é o caso, entretanto, das contribuições destinadas ao custeio de suas atividades essenciais ou do sistema confederativo fixados em lei, assembleia ou estatuto."

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 10 (10ª REGIÃO FISCAL)

"5. O entendimento consubstanciado no PN 05, de 1992, fixou, portanto, um critério que poderia ser estendido às demais entidades sem fins lucrativos indo além da entidades classistas, para se determinar quais das receitas por elas obtidas estariam excluídas do conceito de faturamento, e, conseqüentemente, não sujeitas à tributação pela Cofins, e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/04/07
<i>aplicação</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

quais receitas se enquadrariam como faturamento, sujeitando-se então à incidência da contribuição. Na primeira hipótese estariam as receitas típicas, próprias desse tipo de entidade, relacionadas com contribuições, doações e recursos assemelhados, voluntários ou estatutários, recebidos de seus associados, mantenedores ou colaboradores, visando a manutenção da entidade, sem caráter contraprestacional direto. Na segunda, as receitas advindas de caráter contraprestacional direto."

O que sobressai da normatização inserida nos atos normativos acima citados é a tentativa de se interpretar a base de cálculo da COFINS prevista no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, como sendo o faturamento, assim entendido as receitas provenientes das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, das entidades a que se refere o PN citado o que em nada difere das entidades sem fins lucrativos mesmo não sendo classistas.

Face ao acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Com relação à figura da decadência que teria atingido os créditos da recorrente relacionados no item 2.3.2 da impugnação, a posição defendida na decisão recorrida não encontra sustentação na jurisprudência remansosa do superior Tribunal de Justiça, que consolidou o entendimento, de que o prazo decadencial para se pedir restituição/compensação, de tributos sujeitos ao sistema de lançamento por homologação somente ocorre após o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário, a qual acontece com a homologação do referido lançamento pela administração tributária, e, em sendo esta homologação de maneira tácita, a mesma somente ocorreu cinco anos após a ocorrência da data do pagamento, totalizando um prazo de dez anos entre a data do pagamento indevido e o pedido da contribuinte.

Logo, como o pagamento indevido aconteceu em fevereiro de 1994, e o pedido de compensação é datado em 2001, não há que se falar em decadência ou prescrição em relação ao pedido de restituição/compensação efetuado pela recorrente.

Em se tratando do recurso voluntário, onde a recorrente levanta a tese da decadência em relação aos períodos de 1993 a 1997, acolho as razões da defesa, pois em se tratando de lançamento por homologação conforme estabelece o artigo 150 do CTN, o prazo para a Administração Tributária homologar o lançamento de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, ocorrido este prazo considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

A recorrente, insurge também contra a exigência tributária relacionada às suas receitas financeiras, e contra a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC e da multa de ofício de 75%, com o que me solidarizo, pois em sendo as receitas financeiras provenientes de aplicações de recursos auferidos da sua atividade própria e como tal estariam abrangidos pela isenção, o mesmo tratamento deverá ser estendido às receitas financeiras, desde quando tenham a mesma destinação, ou seja, sejam aplicadas nos objetivos sociais da associação.

Este entendimento se encontra respaldado pelo Supremo Tribunal Federal que ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802-3-DF assim decidiu:

as aplicações no mercado financeiro não desvirtua o caráter imune da instituição beneficente sem finalidade lucrativa, mas sim a inobservância a um dos preceitos do artigo 14 do CTN."

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

Embora a jurisprudência acima citada se refira a imunidade, o mesmo entendimento deverá ser adotado para os casos de isenção, restando somente que a entidade se sujeite as condições estabelecidas na legislação própria, como no presente caso, estabelecida pelo artigo 14, inciso X da MP nº 1.858-6/99.

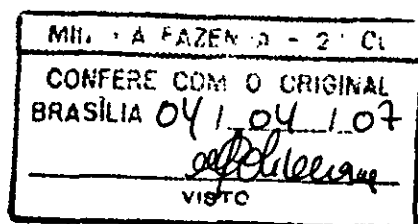
Em relação à cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC, e a multa de ofício de 75%, embora sua análise esteja prejudicada em face do provimento total do presente voto, enfrente-as dado à hipótese de restar vencido quanto às demais matérias que dei provimento. Quanto a esse aspecto, então, não assiste razão à recorrente, vez que estas exigências estão devidamente respaldadas em normas legais que autorizam sua cobrança.

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

VALDEMAR LUDVIG





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>Assinatura</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA, ÀS RECEITAS DE SERVIÇOS (VELÓRIO E
CÂMARA FRIA) E ÀS RECEITAS FINANCEIRAS

Divirjo do ilustre relator, por entender, na parte relativa ao Recurso Voluntário, que o prazo decadencial da COFINS é dez anos, a contar de cada fato gerador mensal, e por considerar que as receitas financeiras devem ser tributadas a partir de fevereiro de 1999, face à Lei nº 9.718/98.

Na parte referente ao Recurso de Ofício, a divergência diz respeito às receitas provenientes de serviços de velório e sepultamento, inclusive câmara fria, que entendo devam ser tributadas em virtude da conjugação de duas circunstâncias: primeiro, porque sob a égide da Lei Complementar nº 70/9 o faturamento englobava tais receitas; segundo, porque, ao contrário do entendimento da DRJ, só não haveria a incidência da COFINS sobre as receitas próprias ou típicas da recorrente se esta atendessem aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

As associações civis sem fins lucrativos, bem como as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para gozarem de imunidade ou de isenção da COFINS, não devem atender os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, tanto antes quanto após a MP nº 2.158/35/2001.

Delineados os temas a tratar, começo pela decadência.

DECADÊNCIA DA COFINS

Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade da COFINS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 07/01/2003, e o período de apuração mais antigo é janeiro de 1993, nenhum foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos ("Se a lei não fixar prazo à homologação..."). Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.ª C.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MI
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de modo a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

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

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

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são –, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

² José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a "atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.ª C.
CONF. CO. O. G. N. A. I.
BRASILIA 04/04/01
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

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

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carrazza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário; São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

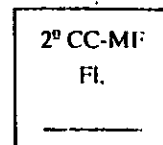
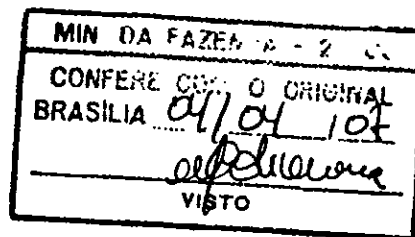
Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado. São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondendo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

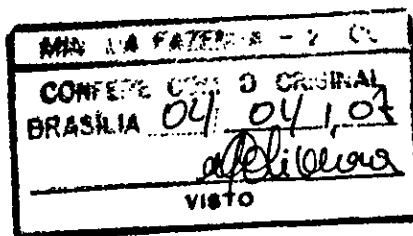
Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Social e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) “de intervenção no domínio econômico” ou com finalidade interventiva; e 3) “de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, “b”, da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais “gerais” também seguem a anterioridade do art. 150, III, “b”, em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, irrelevante é o órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

No caso específico da COFINS e do PIS, a circunstância de ambas serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatória da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, “O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>Deliberou</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)."

Constatado que a COFINS, por lei, destina-se à Seguridade Social tal destinação, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91.

Consoante a interpretação acima, rejeito a alegação de decadência.

RECEITAS FINANCEIRAS: INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO, CONSOANTE A LEI Nº 9.718/98

A Constituição, no seu art. 195, I, "b", estatui que as contribuições para a seguridade social incidirão sobre a "receita ou faturamento" (redação após a Emenda Constitucional nº 20/98). Antes da referida Emenda o art. 195 mencionava simplesmente o termo "faturamento", ao lado da folha de salários e do lucro.

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98 (aqui não se investiga se referida Emenda dá suporte à Lei nº 9.718/98, matéria já decidida pelo Judiciário em sentido contrário⁵), o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a "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, da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

Assim procedeu porque a definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

⁵ Neste ponto ressalto não poder considerar, nesta oportunidade, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF por ocasião dos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273 e 390.840 (relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio) e 346.084 (relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão).

Como a inconstitucionalidade foi declarada na via incidental, cujos efeitos são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgador administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STJ, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 01/04/07
<i>de Oliveira</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)."

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

Dessarte, as receitas financeiras da recorrente no período a partir de fevereiro de 1999, por integrarem a receita bruta tal como definida pela Lei nº 9.718/98, devem ser tributadas. Só não seriam se tais receitas gozassem de isenção ou imunidade, o que não ocorre na situação em tela.

Inclusive, a tributação independe de estarem as receitas financeiras previstas no artigo 29 de seu Estatuto Social, e de serem elas integralmente aplicadas na manutenção de seus objetivos institucionais. O importante, na situação em tela, é que a entidade não atende aos requisitos para o gozo da isenção ou imunidade pleiteada. Em função do desatendimento desses requisitos é que, além das receitas financeiras no período a partir de fevereiro de 1999, também devem ser tributadas as receitas provenientes da prestação de serviços auferidas no período anterior e constantes do lançamento.

Do direito à isenção ou imunidade da recorrente trato doravante.

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.ª CL
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/01
<i>aplicativo</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

- art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que estatuiu imunidade relativa às contribuições para a seguridade social, as "entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei";

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

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

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

- arts. 13, 14, X, e 15 da MP nº 1.858-6, de 29/06/99, atualmente MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 (nesta o art. 15 da MP nº 1.858-6/99 corresponde ao art. 17), que estabelecem, a partir de fevereiro de 1999, a isenção da COFINS para diversas entidades, dentre elas as "instituições de educação e de assistência social" a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97 e as "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações" a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97 (incisos III e IV do art. 13 MP nº 2.158-35/2001), desde que essas instituições atendam ao disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Entendo devem ser afastadas da lide em tela a imunidade restrita aos impostos de que trata o art. 12 Lei nº 9.532/97, bem como a isenção estabelecida no seu art. 15. O primeiro trata especificamente da imunidade específica dos impostos, prevista no art. 150, V, "c", da Constituição Federal, que não se confunde com a imunidade para as contribuições para a seguridade social (subespécie da espécie contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo), enquanto o segundo (art. 15) estabelece isenção que só se estende à CSLL, mas não às demais contribuições para a seguridade social, dentre estas a COFINS.

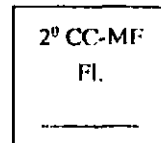
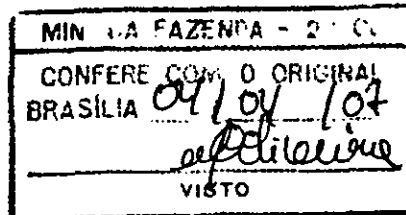
Observem-se os referidos artigos da Lei nº 9.532/97:

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

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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

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

(negritos ausentes no original).

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

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

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

Observe-se a MP nº 2.158-35/2001:

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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

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

V - sindicatos, federações e confederações;

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

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN : A FAZENDA - 2 - CL
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MI
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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

(...)

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

(...)

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

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

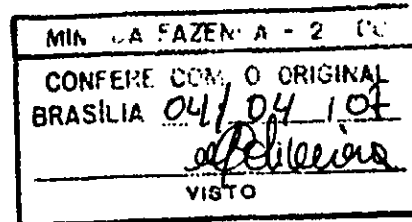
A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independente de ser associação, sociedade civil ou fundação de direito privado nem instituída nem instituída pelo Poder Público, e da atividade exercida (educativa, recreativa, cultural, científica, desportiva, etc), só fará jus à isenção se antes for de assistência social, isto é, se atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

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

É que as outras entidades que não as de assistência social, enumeradas no referido art. 13, possuem objetos específicos, a limitar as suas receitas próprias. Assim, as receitas próprias dos templos (inc. I) são somente os dízimos e doações diversas; dos partidos políticos (inc. II), as contribuições permitidas por lei; dos sindicatos, federações e confederações (inc. V), a contribuição sindical fixada em 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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:

- 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);

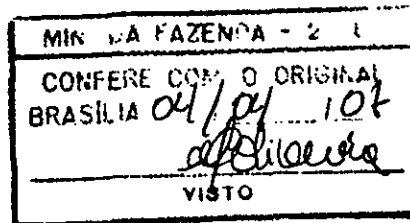
- Lei nº 9.732/98, art. 4º: "entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde" (trata de isenção específica);

- 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".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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

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

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

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

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

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

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

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;*~~



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>de Oliveira</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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

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

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

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

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

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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benéfica 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 benéfica, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028))

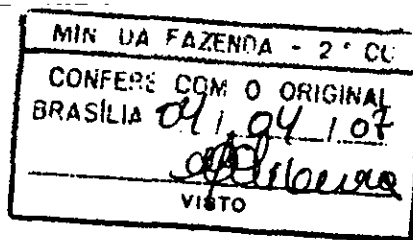
§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição." (Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

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

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi substituído pelo Certificado de Entidade Benéfica 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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

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

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

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

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

A cláusula que remete à disciplina legal - e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso 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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.ª CL
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/04/07
<i>Defensoria</i>
VISTO

2ª CC-MP
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 003º, 004º e 005º, bem como dos artigos 004º, 005º e 007º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

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

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

Ressalte-se que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 aplica-se tanto no caso da isenção (LC nº 70/91, art. 6º, III, e MP nº 2.158-35/2001), quanto no da imunidade (Constituição, art. 195, § 7º, caso este seja considerado regulamentado pelo mencionado art. 55. A legislação infraconstitucional igualou as condições para gozo dos dois institutos, embora imunidade e isenção sejam juridicamente inconfundíveis. A justificativa mais plausível para tanto pode ser encontrada na circunstância de que em ambos os efeitos econômicos são idênticos – tanto imunidade como isenção evitam a tributação.

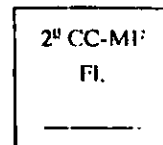
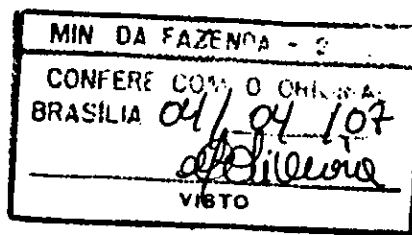
ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO: NORMA IMUNITÓRIA DE EFICÁCIA COMPLEMENTÁVEL.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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.

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.⁶

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,⁷ 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:⁸ 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

⁶ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999. pp.73-81 e 88.

⁷ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999. p. 81.

⁸ DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1998. p.113.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 21/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

lei complementar para regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição, se constitua em tese mais relevante, ainda não foi referendada pelo STF.

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

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

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

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

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

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

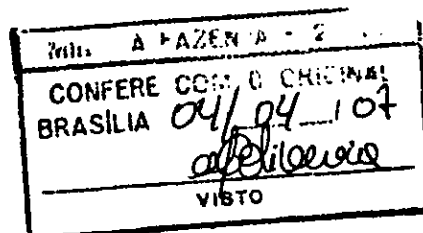
- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia 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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403



constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta.

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

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

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

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

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

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

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

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

O relator desse Mandado de Injunção nº 605, Ministro Ilmar Galvão, assim se manifestou em seu voto:

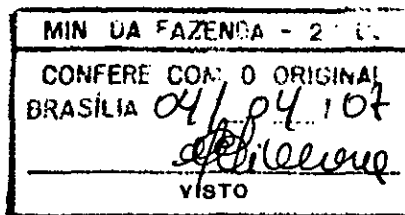
Dispõe o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal:

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

Por sua vez, o art. 55 da Lei no 8.212/91, alterado pela Lei no 9.732/98, tem a seguinte redação:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

(...)

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

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

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

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

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

"(...)

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

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

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

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).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

N.º	A FAZENDA - 2	CC
CONFERE COM O ORIGINAL		
BRASILIA 01/04/07		
[Assinatura]		
VISTO		

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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, verão nascer para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas depende ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7o.

Por ocasião da confirmação do seu voto, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou:

(...)

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

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

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

Senhor Presidente, acompanhei, com a maior atenção, o voto hoje proferido pelo eminente Ministro 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/07
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

lucrativos), S. Exa. aplicou os mesmos critérios nela estabelecidos ao caso do art. 195, § 7o, que não é, em substância, mais do que uma extensão ao caso específico da imunidade aos impostos "stricto sensu" à figura tributária da contribuição previdenciária do empregador. Ora, isso é integração por analogia.

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

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

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

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

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.



Processo nº : 19515.000025/2003-92
Recurso nº : 127.631
Acórdão nº : 203-11.403

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

CONCLUSÃO

Independentemente de o benefício em tela ser isenção ou imunidade, o certo é que as entidades de assistência social, bem como as filantrópicas, somente são isentas (ou imunes, para quem entende que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 está regulamentado o § 7º do art. 195 da Constituição) da COFINS se atenderem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Como a recorrente não os atende, não sendo, inclusive, possuidora do antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, hoje Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, não faz jus à imunidade, tampouco à isenção. Daí a manutenção do lançamento também em relação às receitas provenientes da prestação de serviços relacionados com sepultamento, instalação e manutenção de velórios e serviços afins, inclusive câmara fria.

Pelo exposto, rejeito a decadência e nego provimento ao Recurso Voluntário. No tocante ao Recurso de Ofício, dou provimento parcial para, reformando a decisão recorrida, restabelecer a tributação das receitas de sepultamento, instalação e manutenção de velórios e serviços afins, incluindo câmara fria, no período até janeiro de 1999.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

