



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

Processo n° 19515.002113/2006-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.710 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2016
Matéria COFINS. ISENÇÃO/IMUNIDADE
Recorrente ASSOCIACAO DOS OLIVETANOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2006

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE ART. 195, §7º, CF/88

A entidade beneficente de assistência social faz jus à imunidade do art. 195, §7º da CF/88, devendo ser cancelada a exigência de COFINS e os correspondentes consectários legais (juros e multa), em conformidade com o Recurso Extraordinário n.º 636.941/RS julgado em sede de repercussão geral. Aplicação do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF.

A condição da Recorrente de entidade beneficente de assistência social foi uma premissa firmada pela própria fiscalização e não afastada por qualquer elemento probatório, mesmo após a conversão do presente processo em diligência.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Jorge Freire acompanhou a relatora pelas conclusões. Sustentou pela recorrente o Dr. Alexandre Wolff Barbosa, OAB/SP n° 302.585.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a cobrança de Cofins cumulativa (períodos de apuração 01/2001 a 01/2004) e não-cumulativa (períodos de apuração 02/2004 a 06/2006), acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (e-fls. 243/270).

A autuação foi lavrada após mandado de procedimento fiscal relativo à descaracterização de entidade isenta para fins do IRPJ e CSLL do ano base 2001 (exercício 2002), posteriormente prorrogado para a COFINS e para o período até junho/2006.

Como se depreende da documentação acostada no curso da fiscalização, constam dos presentes autos apenas a DIPJ 2002 (e-fls. 21-38), na qual o contribuinte se declarou como Isenta na condição de associação filantrópica (CNAE 91.91-0/00 - Atividades de organizações religiosas), e os balancetes mensais consolidados contemplando o período de janeiro/2001 a junho/2006 (e-fls. 43/242)

Como se depreende da fundamentação trazida no bojo do Termo de Verificação Fiscal, entendeu a fiscalização que, com a edição da Lei n.º 9.718/98 e a incidência do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas, parte das receitas auferidas pelas entidades beneficentes como a ora Recorrente deixaram de ser abrangidas pela isenção do art. 13 da MP 1.858/99. Assim, a fiscalização não descaracterizou, em nenhum momento, a condição da Recorrente de entidade beneficente, fundamentando o afastamento da isenção para parte de suas receitas em razão da expansão do conceito de faturamento. Vejamos os exatos termos do TVF:

"A contribuinte constituída de acordo com seu Estatuto sob a forma de uma sociedade civil de direito privado, de caráter filantrópico, beneficente, educativo, cultural e de assistência social, sem fim lucrativo, tendo por finalidade precipuamente executar serviços e ações no campo específico da promoção social, promover assistência social, orientação profissional, amparo à juventude e ajuda aos pobres e desamparados e tratar da fundação de colégios, destinados ao desenvolvimento da instrução.

Com o advento da COFINS, a partir de Abril/99 instituída pela Lei Complementar 70/91, ficaram sujeitas à referida contribuição as pessoas jurídicas em geral, inclusive as empresas individuais a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, ressalvadas as isenções previstas nos artigos 6º, 7º e 11º dessa Lei Complementar, tendo como base o faturamento mensal assim considerada a receita

bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Com a edição da Lei 9718/98, cujos artigos 2º e 3º, aplicam-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de Fevereiro de 1999, o campo de incidência da COFINS foi ampliado, passando a abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para suas receitas.

Em face desta alteração as mencionadas receitas típicas das entidades sem fins lucrativos, excepcionadas pelo Parecer Normativo CST/05/92 foram trazidas para o campo de incidência da COFINS.

Neste contexto foi editada a MP 1858/99, várias vezes convalidada e revogada, concedendo isenção da COFINS mediante seu Art. 14, inciso X, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de Fevereiro de 99, As receitas relativas As atividades próprias das entidades relacionadas no artigo 13 nos seguintes termos:

Art. 13 - A contribuição para o PIS/PASEP sera determinada com base na folha de salários a alíquota de 1%, pelas seguintes entidades:

(...)

IV - As instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações a que se refere o artigo 15 da Lei 9532, de 1997;

Art. 14 - Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de Fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

X - relativas as atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13.

Verifica-se assim que a partir de 01 de Fevereiro de 1999, por determinação da Lei 9718/98, a abrangência de incidência da COFINS passou a ser sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, inclusive sobre as receitas financeiras, mas como a MP 1858/99 e reedições, concedeu isenção dessa contribuição para as receitas relativas as atividades próprias das entidades a que se refere .o seu artigo 13, resta devido, a partir desta mesma data a contribuição a COFINS a alíquota de 3% e posteriormente a partir de 01 de Fevereiro de 2004 (Lei 10833/2003) a alíquota de 7,6% sobre o total de outras receitas, inclusive as financeiras.

Pelo acima exposto, através de dados obtidos nos balancetes mensais, elaboramos planilhas anuais intituladas "DEMONSTRATIVO DA CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS", abrangendo o período de janeiro/2001 a junho/2006 e calculadas sobre a totalidade de suas receitas, exceto aquelas consideradas próprias da atividade, tais como doações e contribuições, nos termos do Artigo 47 da IN 247/02, abaixo reproduzido:

Art. 47 - As entidades relacionadas no Art. 9º desta Instrução Normativa:

(....)

II - são isentas da COFINS em relação as receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1 (...)

§ 2º - Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caracter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (g.n) (...)"

(e-fls. 243/244 - grifei)

Após ser cientificada da autuação em 06/10/2006, o contribuinte apresentou Impugnação, que foi negada pela decisão da DRJ/SP1, ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2006

NULIDADE.

Se o ato administrativo obedece as suas formalidades essenciais não cabe declarar sua nulidade.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País não podendo negar-lhe execução e sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade haja vista que tais matérias estão adstritas ao âmbito judicial. O controle de constitucionalidade encontra no Poder Judiciário seu foro apropriado.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

As provas devem ser apresentadas no prazo de impugnação, não se admitindo a produção posterior de provas nos casos em que não fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, não se referir a fato ou direito superveniente ou não se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2006

ENTIDADE EDUCACIONAL, ASSISTENCIAL, FILANTRÓPICA, RECREATIVA, CULTURAL, CIENTÍFICA OU ASSOCIAÇÃO. ATIVIDADE NÃO PRÓPRIA. COFINS. INCIDÊNCIA.

Para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, a MP 1.858/99 determina isenção da Cofins apenas para as receitas de atividades próprias das associações, instituições de educação, assistência social, filantrópicas, recreativas, culturais e/ou científicas. Receita de atividade própria não advém de contraprestação direta (IN 247/02).

COFINS. ENTIDADE SUJEITA AO REGIME NÃO CUMULATIVO. ALÍQUOTA.

É aplicável a alíquota de 7,6 %, a partir de fevereiro de 2004 (art 2º, Lei 10.833/2003).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 382/383)

Intimada desta decisão em 17/10/2011, foi apresentado tempestivo Recurso Voluntário em 11/11/2011, repisando os argumentos da Impugnação, alegando, em síntese:

(i) nulidade decorrente do erro conceitual no Auto de Infração, já que a Recorrente é uma entidade beneficente de assistência social que promove a educação e a cultura e goza da imunidade da Cofins, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição;

(ii) ilegalidade do Auto de Infração lavrado com base em dispositivo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 3º, §1º, Lei n.º 9.718/98), única razão para a lavratura da autuação;

(iii) estão decaídos os fatores geradores entre janeiro e setembro de 2001;

(iv) a necessidade de aplicação da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88 e do art. 12 da Lei n.º 9.532/97 e o ônus fazendário de provar o descumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, sendo que a DRJ inovou a acusação ao aduzir o suposto descumprimento destes requisitos. A fiscalização indicou que a Recorrente faria jus à isenção das receitas de suas atividades típicas, sendo que toda a receita por ela auferida é destinada à sua finalidade.

Por meio da Resolução n.º 3401-000.645, de 31/01/2013, entendeu este CARF por converter o julgamento em diligência para "*sobrestar o julgamento até que o STF decida sobre a inconstitucionalidade ou não dos requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991. Somente após decisão transitada em julgado do Colendo Tribunal sobre o tema é que o processo deve retornar a esta Turma para julgamento*" (e-fl. 675)

Com o retorno do processo para julgamento em 23/07/2014, após a revogação da Portaria n.º 545/2013, o processo foi novamente convertido em Diligência por meio da Resolução n.º 3402-000.679, nos seguintes termos:

"Veja-se que, a motivação da manutenção do afastamento da condição de entidade imune no julgamento DRJ, foi o fato de que a Recorrente não teria comprovado o cumprimento cumulativamente de todos os requisitos (do art. 55, da Lei n.º 8.212/91) em todos os períodos, bem como o fato de a Recorrente ter cometido equívoco ao se declarar entidade filantrópica isenta do IRPJ em sua DIPJ, porém, em sua defesa alega ser entidade imune. Ou seja, partiu a DRJ do pressuposto de que, como a Recorrente em sua DIPJ preencheu o "campo" de isenção das referidas contribuições, como tal deveria ser considerada, deixando de tratá-la como entidade possivelmente enquadrável na condição de imune. Todavia, observo que por diversas vezes a Recorrente se insurgiu no decorrer do Processo Administrativo Fiscal, no intuito de comprovar o cumprimento dos requisitos condicionadores da imunidade pleiteada.

Ademais, a própria autoridade fiscal reconheceu ser a Recorrente isenta no momento que em que deixou de cobrar a COFINS sobre as receitas sem caráter contraprestacional, passando a tributar somente as receitas denominadas de "não próprias".

Assim sendo, dando cumprimento ao Princípio da Verdade Material que norteia esta Corte Administrativa, quando do julgamento dos seus recursos, necessária se faz que toda a documentação juntada pelo Recorrente seja devidamente analisada, mesmo que tenha sido apresentada após a apresentação de sua impugnação.

Somente através de diligência, com o fim de análise dos documentos acostados pelo Recorrente, é possível verificar se esta preenchia ou não os requisitos ensejadores da imunidade pretendida no período autuado.

(...)

Portanto, tenho que as alegações da recorrente somadas com os documentos trazidos no curso do processo servem como "início de prova" desta realidade, de modo que entendo que o processo não se encontra em condições de receber um julgamento justo, pelo que proponho seja o mesmo convertido em diligência, para que a Autoridade Preparadora adote as seguintes providências:

1. Manifestar-se quanto ao cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, 12 da Lei 9.532/97 e art.55 da Lei n.º 8.212/1991, durante o período autuado;

2. Descrever quais as receitas consideradas pela autoridade lançadora como sendo próprias bem como quais seriam as receitas consideradas "não-próprias" que compuseram o lançamento, fazendo-o para todo o período autuado;

3 Após, seja dado vistas do "Relatório Final da Diligência" ao sujeito passivo, para que, querendo, se manifeste no prazo de no mínimo 30 (trinta) dias, retornando os autos para reinclusão em pauta de julgamento neste Conselho." (e-fls. 682/683 - grifei)

Em sua resposta à diligência, a fiscalização, de forma confusa e por vezes contraditória, trouxe os mesmos fundamentos de direito aduzidos no Termo de Verificação

Fiscal, sem analisar concretamente o cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, indicando que:

"De imediato, cumpre ressaltar que a autuação consubstanciada no PAF n.º 19515.002.113/2006-71 não faz referência ao descumprimento de requisitos necessários para o gozo do favor tributário de isenção ou imunidade (artigos 170 e 174 do RIR), como quer o contribuinte de conformidade com o que preceitua os artigos 14 do CTN, artigo 12 da Lei n.º 9.532/97 e art. 55 da Lei 8.212/91.

(...)

Cabe ressaltar que, ao reportar-se expressamente às pessoas jurídicas de que trata o art. 12 e 15 da Lei n.º 9.532/1997, o art. 13, III e IV, da Medida Provisória 2.158-35/2001, condiciona o exercício das prerrogativas que confere, aos cumprimento das exigências constantes na Lei n.º 9.532/1997.

Tais entidades, dessa forma, têm direito ao benefício do art. 14 da MP 2.158-35/2001 em relação à COFINS somente sobre as receitas relativas às suas atividades própria, contanto que atendam às condições estabelecidas nos parágrafos do art. 12 da Lei n.º 9.532/1997 (com as alterações introduzidas pelo art. 10 da Lei n.º 9.718/1998) e nos parágrafos do art. 15.

Note-se que a Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, não instituiu isenção para as entidades a que se reporta, mas apenas para as receitas das atividades próprias daquelas instituições. Quis assim o legislador excluir da tributação apenas parte das receitas por elas auferidas, cabendo inquirir qual seria o alcance da exclusão conferida pela expressão "receitas relativas às atividades próprias", de maneira a determinar os limites do benefício.

A Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, ao tratar do assunto em questão assim esclarece: [Transcrição do art. 47, II, §§1º e 2º]

(...)

Registre-se que essa instrução normativa em relação aos dispositivos transcritos, apenas consolidou as normas vigentes, não decorrendo de modificação legislativa nem interpretativa e faz parte da legislação tributária, tal como definido no CTN sendo de observância obrigatória pelos agentes do fisco.

Cumpre esclarecer que dentre as entidades relacionadas no art. 9º da referida instrução normativa, encontra-se as instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei n.º 9.532, de 10 dezembro de 1997 e as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997.

Como se depreende do dispositivo transcrito, conclui-se serem receitas de atividades próprias das instituições a que se refere os artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97 isentas da COFINS nos termos do art. 14, X, da citada MP apenas as receitas típicas dessas entidades, como as decorrentes de contribuições, doações e subvenções por elas recebidas, bem assim mensalidades ou anuidades pagas por seus associados, destinadas à manutenção da instituição e consecução de seus objetivos sociais, sem caráter contraprestacional, conforme entendimento dessa fiscalização nos autos do processo administrativo fiscal em debate.;

Por outro lado, sujeitam-se à incidência da contribuição, as receitas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos, como as resultantes da venda de mercadorias e prestação de serviços, inclusive as receitas de matrículas e mensalidades dos cursos ministrados pelas entidades educacionais, ainda que exclusivamente a seus associados e em seu benefício, receitas de aplicações financeiras de aluguéis e outras constantes dos balancetes apresentados a esta fiscalização.

Desse modo, estão sujeitas à COFINS por força da Lei n.º 9.718/98 as receitas abaixo mencionadas, inclusive as mensalidades cobradas por instituições de educação, posto configurarem faturamento e não se encontrarem ao abrigo do favor

fiscal assim como as demais receitas auferidas pela entidade deee cunho contraprestacional.

Finalidade para concluir o procedimento fiscal informamos que as contas consideradas pela fiscalização e alcançadas pela norma legal no entendimento desta auditoria, recaíram sobre as seguintes contas de conformidade com balancetes apresentados:

I - Para todo o período autuado

1. Serviços Educacionais Pagos do Grupo Receitas com Vendas - Conta 62100

2. Serviços Religiosos do Grupo Receitas com Vendas - Conta 64102

3. Receitas Financeiras - Conta 60200

4. Juros Recebidos do Grupo Outras Receitas - Conta 62300

5. Aluguéis Ativos do Grupo Outras Receitas - Conta 60500

6. Aluguéis Sítio N.S.Lourdes, Arrendamento Sítio S.Bento do Grupo Outras Receitas - Conta 64300

II - Para alguns períodos

1. Receita não operacional - conta 63100 (maio/2004)

2. Recursos Temporários do Grupo Receitas Financeiras - Conta 62200 (somente os períodos junho, julho e outubro/2005 e junho/2006)" (e-fls. 696/700 - grifei)

Sem manifestação da Recorrente após sua intimação da Diligência, os autos retornaram a esse Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Já atestada nestes autos a tempestividade do Recurso Voluntário, entendo que lhe deve ser dado integral provimento, pelas razões a seguir expostas. Por dar provimento ao Recurso no mérito, deixo de apreciar as questões preliminares na forma autorizada pelo art. 59, §3º do Decreto n.º 70.235/72¹. Senão vejamos.

Como se atesta da leitura do Termo de Verificação transcrito no relatório, a presente autuação foi lavrada em razão do entendimento da fiscalização de que algumas contas do balancete da Recorrente não se enquadrariam no conceito de faturamento trazido pelo art. 3º da Lei n.º 9.718/98, entendendo pela necessidade de se autuar "*a totalidade de suas receitas, exceto aquelas consideradas próprias da atividade, tais como doações e contribuições*" (e-fl. 244).

Para indicar o que poderia ser considerado como receitas próprias da atividade, a fiscalização transcreveu o art. 47, II e §2º da Instrução Normativa n.º 247/2002, transcrito abaixo em sua redação integral:

*"Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:
I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e*

¹ "Art. 59. (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)"

II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais." (grifei)

Assim, pela fundamentação trazida no Auto de Infração, atesta-se que a discussão travada nos presentes autos se circunscreveria ao que se pode entender por "receitas de atividades próprias" para fins de não incidência da COFINS em razão do entendimento exarado na IN 247/2002, e quanto ao conceito de faturamento à luz da Lei n.º 9.718/98.

Portanto, não se trata, ao contrário do que aduziu a decisão recorrida, de discussão acerca do cumprimento pela Recorrente dos requisitos legais para o seu enquadramento na condição de isenta/imune, questão esta não levantada pela fiscalização.

Com efeito, no TVF sequer foi mencionado o §1º do art. 47 acima transcrito, sendo evidenciada a condição da Recorrente de Entidade Beneficente de Assistência Social. Vejamos novamente a exata descrição da atividade da Recorrente feita pela fiscalização no TVF:

"A contribuinte constituída de acordo com seu Estatuto sob a forma de uma sociedade civil de direito privado, de caráter filantrópico, beneficente, educativo, cultural e de assistência social, sem fim lucrativo, tendo por finalidade precipuamente executar serviços e ações no campo específico da promoção social, promover assistência social, orientação profissional, amparo à juventude e ajuda aos pobres e desamparados e tratar da fundação de colégios, destinados ao desenvolvimento da instrução."(e-fl. 243 - grifei)

A ausência de qualquer questionamento quanto à condição da Recorrente de Entidade de Assistência Social foi reiterada na diligência, na qual consignou o fiscal:

"De imediato, cumpre ressaltar que a autuação consubstanciada no PAF n.º 19515.002.113/2006-71 não faz referência ao descumprimento de requisitos necessários para o gozo do favor tributário de isenção ou imunidade (artigos 170 e 174 do RIR), como quer o contribuinte de conformidade com o que preceitua os artigos 14 do CTN, artigo 12 da Lei n.º 9.532/97 e art. 55 da Lei 8.212/91" (e-fl. 696 - grifei)

Ora, o simples reconhecimento feito pela fiscalização que a Recorrente é uma entidade beneficente de assistência social nas formas da lei, sem qualquer elemento de prova capaz de afastar essa condição, é suficiente para afastar integralmente a cobrança da COFINS feita no Auto de Infração.

De fato, como uma entidade beneficente de assistência social na forma da lei, a Recorrente deve gozar plenamente da imunidade que lhe é garantida pelo texto constitucional

no art. 195, §7º, segundo o qual "*são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*"

Trata-se de uma imunidade de cunho pessoal, voltada a entidade como um todo em razão de sua atuação como auxiliar do Estado na entrega das prestações de seguridade social². Como leciona Luís Eduardo Schoueri "*se a assistência social é parte da seguridade social, não haveria sentido em retirar-se recursos daquela para retornar a ela mesma*"³.

Assim, reconhecida pela fiscalização a condição da Recorrente de entidade beneficente de assistência social, sem qualquer elemento de prova para afastar essa condição, crucial que lhe seja garantida a imunidade da COFINS, não cabendo, portanto, se falar em base de cálculo deste tributo como o feito no Auto de Infração.

A aplicação da imunidade para a entidade como um todo foi determinada no Recurso Extraordinário n.º 636.941/RS, julgado em sede de repercussão geral e que deve ser aplicado por este CARF na forma do art. 62, §2º, do Regimento Interno. Como se depreende deste julgado, abaixo ementado, cumpridos os requisitos legais, a entidade beneficente de assistência social faz jus à imunidade das contribuições sociais destinadas à seguridade social previstas no art. 195 da CF/88:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO "INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO" (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO "ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL" (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO "ISENÇÃO" UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). O ART. 1º, DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO

² HORVATH JÚNIOR, Miguel. Imunidade das contribuições para seguridade social. In: CARDOSO, Alessandro Mendes; PAULSEN, Leandro. **Contribuições previdenciárias sobre a remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 23.

³ SCHOUERI, 2011, p. 401.

ART. 2º, II, DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART. 13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEM OS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGÓ-LHE PROVIMENTO CONFERINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC.

1. A imunidade aos impostos concedida às instituições de educação e de assistência social, em dispositivo comum, exsurgiu na CF/46, verbis:

Art. 31, V, “b”: À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado (...) lançar imposto sobre (...) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins.

2. As CF/67 e CF/69 (Emenda Constitucional nº 1/69) reiteraram a imunidade no disposto no art. 19, III, “c”, verbis: É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) instituir imposto sobre (...) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei.

3. A CF/88 traçou arquétipo com contornos ainda mais claros, verbis: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI. instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...) § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas; Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

4. O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. Porquanto ubi eadem ratio ibi idem jus, podendo estender-se às instituições de assistência stricto sensu, de educação, de saúde e de previdência social, máxime na medida em que restou superada a tese de que este artigo só se aplica às entidades que tenham por objetivo tão somente as disposições do art. 203 da CF/88 (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).

5. A seguridade social prevista no art. 194, CF/88, compreende a previdência, a saúde e a assistência social, destacando-se que as duas últimas não estão vinculadas a qualquer tipo de contraprestação por parte dos seus usuários, a teor dos artigos 196 e 203, ambos da CF/88. Característica esta que distingue a previdência social das demais subespécies da seguridade social, consoante a jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de que seu caráter é contributivo e de filiação obrigatória, com espeque no art. 201, todos da CF/88.

6. O PIS, espécie tributária singular contemplada no art. 239, CF/88, não se subtrai da concomitante pertinência ao “gênero” (plural) do inciso I, art. 195, CF/88, verbis: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem

vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)..

7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação” prescrita no art. 150, VI, “c”, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, à luz da interpretação histórica dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, e das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de “seguridade social”, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade.

8. As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/88, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição.

9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.

10. A expressão “isenção” equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei nº 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração. Destarte, como a imunidade às contribuições sociais somente foi inserida pelo § 7º, do art. 195, CF/88, a transposição acrítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou a controvérsia, hodiernamente superada pela jurisprudência da Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade.

11. A imunidade, sob a égide da CF/88, recebeu regulamentação específica em diversas leis ordinárias, a saber: Lei nº 9.532/97 (regulamentando a imunidade do art. 150, VI, “c”, referente aos impostos); Leis nº 8.212/91, nº 9.732/98 e nº 12.101/09 (regulamentando a imunidade do art. 195, § 7º, referente às contribuições), cujo exato sentido vem sendo delineado pelo Supremo Tribunal Federal.

12. A lei a que se reporta o dispositivo constitucional contido no § 7º, do art. 195, CF/88, segundo o Supremo Tribunal Federal, é a Lei nº 8.212/91 (MI 616/SP, Rel. Min. Nélson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002).

13. A imunidade frente às contribuições para a seguridade social, prevista no § 7º, do art. 195, CF/88, está regulamentada pelo art. 55, da Lei nº 8.212/91, em sua redação original, uma vez que as mudanças pretendidas pelo art. 1º, da Lei nº 9.738/98, a este artigo foram suspensas (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).

14. A imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, os quais poderiam restringir o seu alcance, estavam estabelecidos no art. 14, do CTN, e foram recepcionados pelo novo texto constitucional de 1988. Por isso que razoável se permitisse que outras declarações relacionadas com os aspectos intrínsecos das instituições imunes viessem regulados por lei ordinária, tanto mais que o direito tributário utiliza-se dos conceitos e categorias elaborados pelo ordenamento jurídico privado, expresso pela legislação infraconstitucional.

15. A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55, da Lei nº 8.212/91, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, ex vi dos incisos I e II, verbis: 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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009) I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009); 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)....

16. Os limites objetivos ou materiais e a definição quanto aos aspectos subjetivos ou formais atende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não implicando significativa restrição do alcance do dispositivo interpretado, ou seja, o conceito de imunidade, e de redução das garantias dos contribuintes.

17. As entidades que promovem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, somente fazem jus à concessão do benefício imunizante se preencherem cumulativamente os requisitos de que trata o art. 55, da Lei nº 8.212/91, na sua redação original, e aqueles prescritos nos artigos 9º e 14, do CTN.

18. Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente. Consectariamente, et pour cause, a constituição determina que elas sejam desoneradas de alguns tributos, em especial, os impostos e as contribuições.

19. A ratio da supressão da competência tributária funda-se na ausência de capacidade contributiva ou na aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa, vale dizer: a ausência de tributação das contribuições sociais decorre da colaboração que estas entidades prestam ao Estado.

20. A Suprema Corte já decidiu que o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação às exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista, determina apenas a existência de lei que as regule; o que implica dizer que a Carta Magna alude genericamente à “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, expressão que compreende tanto a legislação ordinária, quanto a legislação complementar (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).

21. É questão prejudicial, pendente na Suprema Corte, a decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito de entidade de assistência social para o fim da declaração da imunidade discutida, como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas.

22. In casu, descabe negar esse direito a pretexto de ausência de regulamentação legal, mormente em face do acórdão recorrido que concluiu pelo cumprimento dos requisitos por parte da recorrida à luz do art. 55, da Lei nº 8.212/91, condicionado ao seu enquadramento no conceito de assistência social delimitado pelo STF, mercê de suposta alegação de que as prescrições dos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional não regulamentam o § 7º, do art. 195, CF/88.

23. *É insindicável na Suprema Corte o atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 55, da Lei nº 8.212/91), uma vez que, para tanto, seria necessária a análise de legislação infraconstitucional, situação em que a afronta à Constituição seria apenas indireta, ou, ainda, o revolvimento de provas, atraindo a aplicação do verbete da Súmula nº 279. Precedente. AI 409.981-AgR/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 13/08/2004.*

24. *A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei nº 8.212/91, alterada pelas Lei nº 9.732/98 e Lei nº 12.101/2009, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000.*

25. As entidades beneficentes de assistência social, como consequência, não se submetem ao regime tributário disposto no art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, aplicáveis somente àquelas outras entidades (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) que não preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ou da legislação superveniente sobre a matéria, posto não abarcadas pela imunidade constitucional.

26. A inaplicabilidade do art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e do art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, às entidades que preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e legislação superveniente, não decorre do vício da inconstitucionalidade desses dispositivos legais, mas da imunidade em relação à contribuição ao PIS como técnica de interpretação conforme à Constituição.

27. *Ex positis, conheço do recurso extraordinário, mas nego-lhe provimento conferindo à tese assentada repercussão geral e eficácia erga omnes e ex tunc. Precedentes. RE 93.770/RJ, Rel. Min. Soares Muñoz, 1ª Turma, DJ 03/04/1981. RE 428.815-AgR/AM, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 24/06/2005. ADI 1.802-MC/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 13-02-2004. ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000." (RE 636941, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-067 Divulgado 03/04/2014, Publicado 04/04/2014 - grifei)*

Com este julgamento, quaisquer limitações trazidas para o gozo da imunidade além das condições trazidas no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, tal qual aquelas indicadas no Auto de Infração quanto às receitas derivadas das atividades próprias da IN 247/2002, não são aplicáveis.

Importante frisar que na Diligência solicitada por este E. CARF por meio da Resolução n.º 3402-000.679 a fiscalização foi instada a se manifestar "*quanto ao cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, 12 da Lei 9.532/97 e art.55 da Lei nº. 8.212/1991, durante o período autuado*". Na resposta, o Auditor Fiscal se limitou a afirmar que esta questão não foi posta em xeque na autuação. Desta forma, a premissa de que a Recorrente é uma entidade beneficente de assistência social, já trazida no Termo de Verificação Fiscal, foi novamente confirmada pela própria fiscalização no Relatório da Diligência.

Ora, tratando-se de uma imunidade de cunho pessoal e tendo a Recorrente cumprido todos os requisitos legais, sem qualquer contestação deste fato por parte da fiscalização, descabida a pretensão de cobrança da COFINS, como uma contribuição de seguridade social instituída com base no art, 195, I, 'b', da CF/88 (cumulativa ou não cumulativa).

Para afastar a condição de imune da Recorrente e como se depreende do julgado do STF acima colacionado, deveria a fiscalização trazer elementos probatórios que confirmassem o descumprimento de quaisquer dos requisitos do art. 55, da Lei n.º 8.212/91, vigente à época⁴. No presente caso, a fiscalização não afastou, em qualquer momento,

⁴ "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 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 2001).

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)

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

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

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

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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 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 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

quaisquer dos requisitos para o gozo da imunidade, mesmo após ser instada por este Conselho para tanto.

Nesse sentido, tratando-se a Recorrente de uma entidade beneficente de assistência social (premissa firmada pela fiscalização e não afastada por qualquer elemento probatório), ela faz jus à imunidade do art. 195, §7º da CF/88, devendo ser cancelada a exigência de COFINS e os correspondentes consectários legais (juros e multa), em conformidade com o Recurso Extraordinário n.º 636.941/RS

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

§ 5o Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)."