



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 19515.002921/2006-39
Recurso nº 140.997 Voluntário
Matéria COFINS - Auto de Infração (Isenção/Imunidade)
Acórdão nº 203-12.738
Sessão de 11 de março de 2008
Recorrente BENEFICÊNCIA NIPO BRASILEIRA DE SÃO PAULO
Recorrida DRJ EM SÃO PAULO/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/10/2006

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.
IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. SERVIÇOS
CONTRAPRESTACIONAIS. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI
Nº 8.212/91.

Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº
8.212/91, a entidade beneficente de assistência social faz jus à
isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de
serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social.

SÚMULA Nº 2. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se
pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

As receitas financeiras e outras receitas integram a base de
cálculo da contribuição.

SÚMULA Nº 03. TAXA SELIC.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com
a União decorrentes de tributos e contribuições administrados
pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa
referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic
para títulos federais.

Recurso provido em parte.

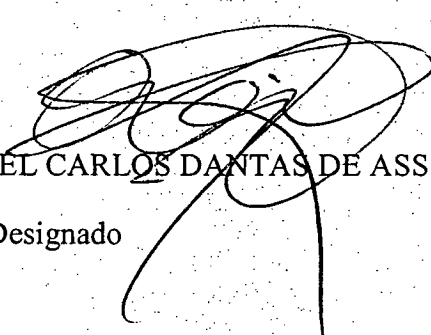
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23, 10, 08
Mário Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso nos seguintes termos: I) para reconhecer a imunidade da instituição. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator) e Alexandre Kern (Suplente). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e II) para reconhecer a exigência da Cofins sobre as receitas financeiras da instituição. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Fez sustentação oral pela Recorrente, José Aderlei Souza.

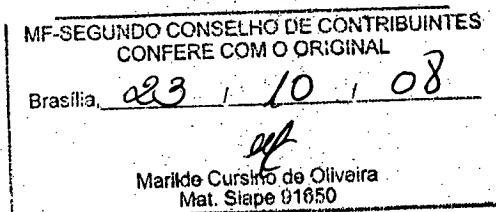

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

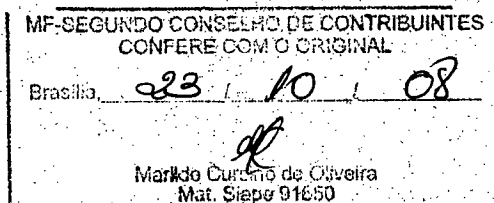
Vice-Presidente no exercício da Presidência


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro José Adão Vitorino de
Morais.





Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 22/11/2006 para a exigência da Cofins relativa aos períodos de apuração de 30/11/2001 a 31/10/2006, incidentes, segundo o relato fiscal, sobre receitas oriundas da prestação de serviços, de rendimentos de aplicações financeiras e outras receitas. O valor da autuação montou a R\$ 32.235.139,55, nele incluídos, além do principal, os juros de mora e multa de ofício de 75%.

Na impugnação, a interessada, que se intitula como uma **entidade beneficente de assistência social**, alega, em resumo:

- que estaria amparada pela imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, gozando da isenção da Cofins nos termos dos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001;

- que o conceito de receitas derivadas das atividades próprias a que se refere o § 2º do artigo 14 da IN SRF nº 247, de 2002, desbordaria dos limites definidos pela citada MP nº 2.158-35 e que fere o princípio da livre iniciativa assegurado no artigo 170 da CF, violando o artigo 111 do CTN, que veda a interpretação extensiva das normas que estabelecem as isenções. Além disso, essa IN SRF nº 247 seria inconstitucional por ferir os princípios de hierarquia e da legalidade;

- que a autuação fere o princípio da legalidade, por não haver norma com o *status* de lei que restrinja o gozo da isenção pelas entidades que recebem contraprestação por alguns dos serviços desempenhados na consecução de seus objetivos sociais;

- que é ilegal e inconstitucional o alargamento da base de cálculo trazido pelo artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

- que preenche todas as condições para o pleno gozo da isenção da Cofins, estabelecidas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991; e

- que é ilegal a cobrança da taxa Selic.

Cita vasta doutrina e jurisprudência em favor da tese que milita.

Acompanhando a impugnação, foram acostados os seguintes documentos, ou cópias deles:

- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, válido para o período de 01/10/2004 a 31/12/2006;

- Certificados de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, válidos para os períodos de 01/01/1998 a 31/12/2000 e de 01/10/2001 a 31/12/2003;

- Certificado de Inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social no Município de São Paulo, datado de 25/03/2004, com validade de três anos;
- Declaração do Conselho Estadual de Assistência Social, de 30/08/2000 e de 27/12/2001;
- Declaração de Utilidade Pública do Prefeito Municipal de São Paulo, datada de 27/08/2003, com validade para três anos;
- Certidões expedidas por órgão do Ministério da Justiça atestando o cumprimento das condições para manutenção do título de utilidade pública federal durante os exercícios de 2001 a 2005;
- Cópia do Estatuto Social; e
- Relatórios de suas atividades dos anos de 2001 a 2005;
- Balanço Patrimonial e Demonstrações Financeiras dos anos de 2001 a 2005.

Entretanto, decisão da DRJ-São Paulo I datada de 09/04/2007, Acórdão nº 16-12.982, não considerou sua argumentação e manteve integralmente o lançamento, conforme a ementa:

"Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. Para fins de gozo da isenção prevista no inciso X do art. 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, somente se reputam receitas derivadas de atividades próprias aquelas expressamente citadas no art. 47 da IN SRF nº 247, de 21/11/2002. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, cabendo, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade. TAXA SELIC. Procede a cobrança de encargos de juros com base na Taxa SELIC, visto estar amparada em lei (art. 13 da Lei nº 9.065/95, e art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

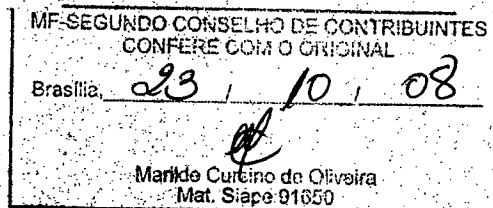
Solicitação indeferida."

Considerou a DRJ que somente as receitas listadas no citado artigo 14 da IN SRF nº 247, de 2002, é que se reputam como sendo derivadas de atividades próprias das entidades e que os órgãos da administração tributária não detêm a competência para apreciar alegações sobre a inconstitucionalidade das leis.

No seu Recurso Voluntário, a interessada rigorosamente repete os mesmos argumentos trazidos quando de sua impugnação.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO COPIA	CONFIRMAÇÃO ORIGINAL
Brasil	28 10 08
Marilce Cursino de Oliveira Mat. Siepe 91650	



Voto Vencido

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo pois, cientificado da decisão da DRJ em 30/05/2007, a interessada apresentou o recurso voluntário em 25/06/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

As matérias postas no julgamento são: isenção da Cofins para as receitas de prestação de serviços; ilegalidade/inconstitucionalidade da incidência da Cofins sobre as receitas financeiras e outras receitas, e incidência da taxa Selic sobre o valor exigido a título de contribuição não recolhida.

A receita da referida entidade é composta das seguintes rubricas:

- prestação de serviços;
- contribuições, doações e subvenções;
- rendimentos de aplicações financeiras;
- outras receitas.

Na autuação, o fisco somente excluiu da incidência da Cofins a rubrica "Contribuições, Doações e Subvenções".

Receitas de Prestação de Serviços x Isenção e/ou imunidade

Os documentos acostados pela interessada ainda na fase impugnatória não deixam dúvidas: é uma **entidade beneficente de assistência social**, reconhecida como tal pelo Conselho Nacional de Assistência Social, bem como detém os títulos de entidade de utilidade pública nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal.

A alegação da recorrente para afastar toda a exigência é a de que estaria amparada pela imunidade prevista no artigo 195 da Constituição Federal, justamente por caracterizar-se como entidade beneficente de assistência social.

De outro lado, o fisco agarra-se ao conceito trazido pelo parágrafo 2º do artigo 47 da IN SRF nº 247, de 21/11/2002, para esclarecer o alcance do disposto no inciso X do artigo 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, que dispõem:

Art. 14 da MP 2.158-35, de 2001:

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

(...)

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	23 / 10 / 08
Márcio Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650	

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

Art. 47 da IN SRF 247, de 2002:

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

(...)

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, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

Portanto, tirante a discussão envolvendo o alargamento da base de cálculo da Cofins, que envolve questões acerca da inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e que será abordado logo mais adiante, a polêmica gira em torno da tributação ou não das receitas de prestação de serviços auferidas pela entidade, inequivocamente comprovado, uma entidade beneficente de assistência social.

Como visto acima, a IN SRF nº 247, de 2002, explicita o significado da expressão "atividade própria" de modo a não deixar qualquer dúvida, ou seja, são somente as receitas derivadas das doações, contribuições, anuidades ou mensalidades, recebidas dos associados ou mantenedores, ainda assim, desde que sem o caráter contraprestacional direto.

Assim, esse julgamento há que decidir se uma entidade beneficente de assistência social, mesmo atendendo a todos os quesitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, tem o manto da imunidade desvelado para fazer incidir a Cofins sobre as receitas de caráter contraprestacional.

Antes, porém, trarei breves considerações acerca dos dispositivos constitucionais e infralegais que tratam do instituto da imunidade e da isenção, até porque, em suas considerações, a recorrente questiona a validade de lei ordinária tratar do assunto, em vez de lei complementar.

Não obstante as diversas correntes doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, entendo que a regulamentação do artigo 195, § 7º da Constituição Federal se deu por meio do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo esse que ainda padece de ser referendado pelo Supremo Tribunal Federal como tendo sido o adequado a dispor sobre limitações constitucionais ao poder de tributar, em detrimento de uma lei complementar.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	23 / 10 / 08
 Marilene Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91659	

Registre-se aqui que, no julgamento da liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028-5, 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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	23 / 10 / 08
	
Marilde Cursino da Oliveira Mat. Siapex 91650	

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

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

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

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

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta. (STF, Medida Cautelar na ADI nº 2.028, Relator Min. Moreira Alves, julgamento em 11/11/1999, grifos meus).

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, no voto do Ministro Ilmar Galvão:

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:

(...)

9

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."

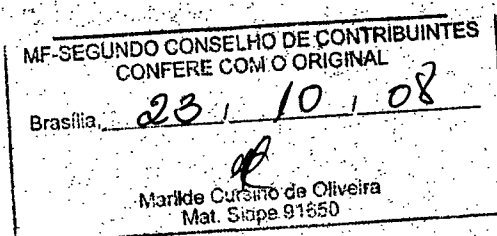
Esse entendimento foi mantido no julgamento do Mandado de Injunção nº 608, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, mesmo depois de a Corte deferir medida cautelar, na ADI nº 2.028, para suspender provisoriamente a eficácia de parte das disposições legais questionadas pela requerente.

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

Assim, poderemos seguir em frente já considerando a validade do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, porém, com algumas restrições.

O artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991 traz os requisitos para que as **entidades beneficentes de assistência social** possam gozar da isenção da Cofins. São eles: I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a criança, adolescentes, idosos e portadores de deficiência. (Para esse inciso, lembrar que sua aplicabilidade encontra-se suspensa em face de liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 2.028-5, de 14/07/1999); 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.

P



Os seus parágrafos 3º e 5º definem o que se entende por **entidade de assistência social beneficente**, qual seja, aquela que preste gratuitamente os benefícios e serviços a quem dela necessitar, e que ofereça e efetivamente preste os serviços ao Sistema Único de Saúde de pelo menos 65%, lembrando que, também por força da citada ADIN 2.028-5, referidos dispositivos legais encontram-se com sua aplicabilidade suspensa.

A Lei nº 9.732 de 11.12.1998, estabelece, em seus artigos. 4º, 5º e 7º, transcritos abaixo, novas condições para a isenção das entidades da área da educação e da saúde. Contudo, a aplicabilidade destes artigos está, também, suspensa pela ADIN mencionada:

"Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

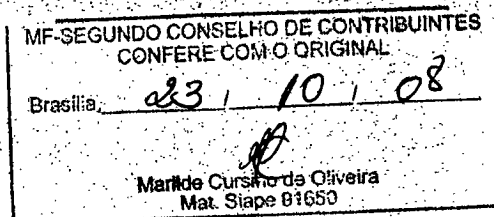
Art. 5º O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.

Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei."

Paralelamente a esses dispositivos, a MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe, em seu artigo 14 que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das **entidades** a que se refere o artigo 13. Este, por sua vez, lista as **entidades** para as quais a regra de incidência do PIS/Pasep se dá sobre a folha de pagamento de salários, dentre as quais, no inciso III, as **instituições de assistência social** a que se refere o artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, bem como, no inciso IV, as **instituições de caráter filantrópico, recreativo e cultural**. No artigo 17 há disposição expressa no sentido de que, para a fruição da isenção da Cofins de que gozam as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, aplicam-se as regras do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

E as instituições de assistência social a que se refere o artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, são aquelas **consideradas imunes** para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição (imunidade específica para os impostos) quais sejam, 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.

Nesse mesmo artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, no seu parágrafo 1º, consta que não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. E, no parágrafo 2º, estão listados os requisitos para o gozo da imunidade por parte dessas instituições, quais sejam: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c)



manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

O parágrafo 3º desse artigo 12 define o que é uma **entidade sem fins lucrativos**, ou seja, aquela que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Feitas essas breves considerações sobre a legislação, parto para o enfrentamento da questão propriamente dita, que, como já visto alhures, trata da validade ou não da exigência da Cofins incidente sobre o montante das receitas de prestação de serviços.

A rigor, a entidade não atende rigorosamente a todos os quesitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, mais especificamente, o III, já que, não se presta exclusivamente a praticar a assistência social.

Lembre-se, todavia, conforme já dito acima, que esse dispositivo está com a sua aplicabilidade suspensa em face da liminar concedida pelo STF na ADIN nº 2.058-5, ainda sem decisão definitiva.

Apesar disso, a meu ver, é o que estaria a dar sustentação àquela restrição posta pela IN SRF nº 247, de 2002, qual seja, de que somente as receitas das atividades próprias estariam isentas da Cofins, assim compreendidas as decorrentes de contribuições, doações anuidades ou mensalidades, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto.

Em face do exposto e não obstante o Poder Judiciário não tenha ainda firmado o entendimento quanto à validade dos dispositivos do artigo 55 acima referenciados, voto por reconhecer a incidência da Cofins sobre as receitas de prestação de serviços, nos termos da atuação fiscal.

Receitas financeiras e outras receitas (alargamento da base de cálculo)

O argumento utilizado pela recorrente é que o artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, no qual se funda a atuação, seria inconstitucional.

No entanto, a partir da edição da Súmula nº 2, aprovada na Sessão Plenária de 18 de Setembro de 2007, publicada no DOU de 26/09/2007, Seção I, pág. 28, o assunto, enfrentamento de temas ligados à constitucionalidade de atos legais, restou pacificado no

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Assim, deve ser mantida também a exigência da Cofins sobre as receitas financeiras e outras receitas.

Taxa Selic

A incidência da taxa Selic sobre o valor da exigência também é outra matéria que restou pacificada neste Segundo Conselho, com a edição da Súmula nº 3, que dispõe:

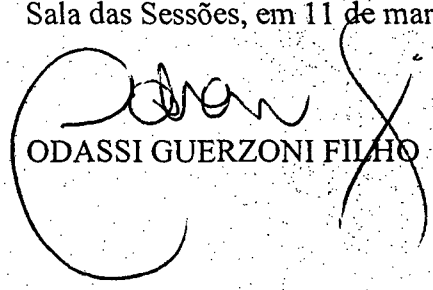
"É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais".

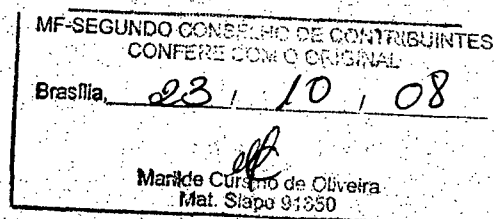
De se manter, também, a exigência da Cofins devidamente acrescida dos juros moratórios calculados com base na taxa Selic.

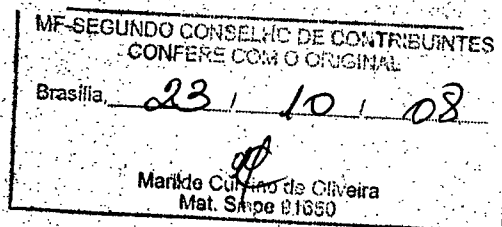
Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.


ODASSI GUERZONI FILHO





Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado quanto à imunidade isenção.

A divergência com a interpretação percutiente do ilustre relator diz respeito, no que interessa mais de perto à lide em tela, à abrangência da isenção ou imunidade em tela: enquanto conforme o seu voto a desoneração não abrange as receitas contraprestacionais, segundo a minha interpretação dá-se o contrário, desde que os serviços prestados se relacionem direta ou indiretamente com o objeto social da entidade. Destacando que o tema comporta inúmeras divergências, tanto na doutrina quanto jurisprudência, repito entendimento já adotado por mim em outros julgamentos nesta Terceira Câmara.

DELIMITAÇÃO DA LIDE E LEGISLAÇÃO CORRELATA

Para a solução do litígio convém atentar para os seguintes textos legais, especialmente:

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

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

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

- arts. 13, 14, X, e 15 da MP nº 1.858-6, de 29/06/99, atualmente MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 (nesta o art. 15 da MP nº 1.858-6/99 corresponde ao art. 17), que estabelecem, a partir de fevereiro de 1999, a isenção da Cofins para diversas entidades, dentre elas as “instituições de educação e de assistência social” a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97, as “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações” e as “fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público” (incisos III, IV e VIII do art. 13 MP nº 2.158-35/2001).

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

Brasília, 23, 10, 08

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Srape 91650

CC02/C03
Fls. 496

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

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

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

(...)

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

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

(negritos ausentes no original).

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

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;

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	23, 10, 08
	
Marilde Cursato de Oliveira Mat. Siapex 91650	

II- partidos políticos;

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

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

V- sindicatos, federações e confederações;

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

VII- conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

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

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

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

(...)

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

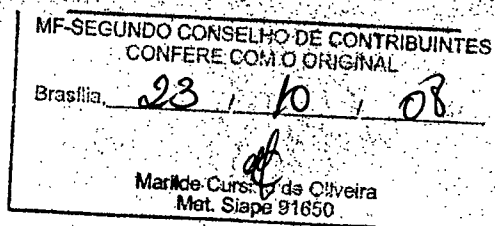
(...)

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

No caso das 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 pelo Poder Público, e da atividade exercida (saúde, previdência social, 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 (conforme o art. 8º, IV, da Constituição Federal), além de outros recebimentos previstos em estatutos tudo; dos serviços sociais autônomos, conhecidos por Sistema "S", bem como dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (incs. VI e VII), as mensalidades e contribuições previstas em lei; das fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inc. VIII), bem como das fundações de direito público, os valores dos repasses orçamentários, além de contribuições e doações autorizadas em estatuto; dos condomínios (inc IX), as mensalidades dos condôminos; e da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e das 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 21.58-35/2001), se suas receitas próprias são todas condizentes com o seu objeto social, nada obriga sejam tributadas as receitas oriundas da prestação de serviços. O importante, para que a isenção (ou imunidade) desonere também as receitas contraprestacionais, é que, primeiro, sejam atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e segundo, que os serviços prestados se relacionem direta ou indiretamente com o objeto social da entidade.

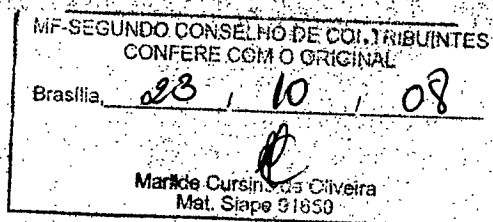
Ao final deste tópico, e a referendar que os mencionados incs. III e IV tratam ambos de entidades de assistência social, cabe destacar as diversas redações empregadas pelo legislador para se referir a essas instituições, ora tratando de imunidade, ora de isenção, algumas específicas. Observe-se:

- 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. 150, VI, "c", da Constituição);

- Lei nº 9.532/97, art. 15: "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis" (trata de isenção restrita ao IRPJ e à CSLL);

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

- MP nº 2.158-35/2001, art. 13: "instituições de educação e de assistência social" a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97 (inc. III) e "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações", a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97 (inc. IV);

- MP nº 2.158-35/2001, art. 17: "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social".

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

ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91: REQUISITOS PARA GOZO DA ISENÇÃO DA COFINS

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;

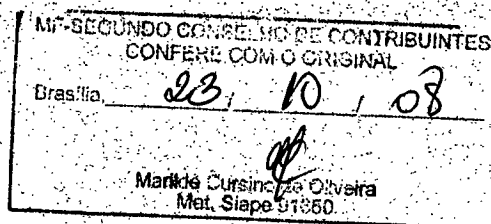
III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

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

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

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

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



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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028).

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

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

Atualmente o art. 55 da Lei nº 8.212/91 continua eficaz conforme acima, sem as alterações constantes da Lei nº 9.732, de 11/12/98, cujos efeitos foram suspensos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento, em sede de liminar, da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028 (julgamento em 11/11/99, publicação em 16/06/2000, conforme informações obtidas na internet em 06/05/2005, no sítio do STF).

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi substituído pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social e renovável a cada três anos, na forma da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24/08/01. Com a sua extinção, o relatório de que trata o inciso V da Lei nº 8.212/91 deve ser apresentado anualmente ao órgão do INSS competente – é o que determina a Lei nº 9.528, de 10/12/97.

Neste ponto cabe ressaltar que a cobrança pelos serviços prestados, por si só, não descaracteriza a imunidade ou isenção. Desde que atendidos os outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a circunstância de uma entidade cobrar pelos serviços prestados não descaracteriza a isenção (ou imunidade). Um hospital beneficente de assistência social pode cobrar das pessoas não carentes, assim como uma faculdade pode cobrar mensalidades dos alunos que têm condições de pagá-las. O que não pode, sob pena de descaracterizar a assistência social, é a cobrança recair sobre as pessoas hipossuficientes.

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERESE COM O ORIGINAL	
Brasília	23 / 10 / 07
Marilda Cursino da Oliveira	
Mat. Siage 91650	

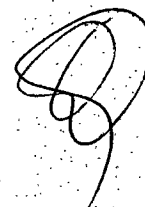
"Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas."

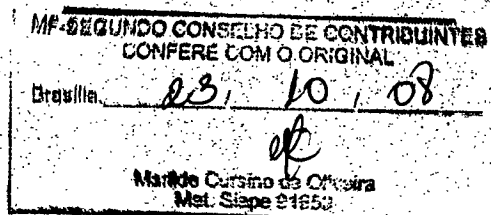
Tratando do tema, o Min. Moreira Alves, no despacho liminar na ADI nº 2.028-5, depois corroborado pelo Plenário do STF e que manteve a redação original do art. 55 da Lei nº 8.212/91, sem as alterações da Lei nº 9.732/98, assim interpreta o § 7º do art. 195 da Constituição:

"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 8.732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando - repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados - a assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 007º do artigo 195 da Constituição Federal visa a estimular."

Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva."





(...)

Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 001.º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei nº 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 003.º, 004.º e 005.º; bem como dos artigos 004.º, 005.º e 007.º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

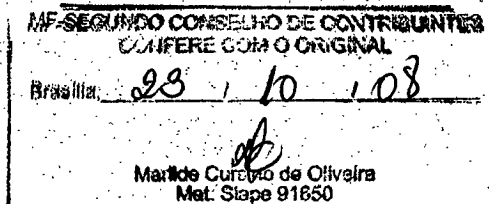
No caso específico das entidades de saúde, o § 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, também introduzido pela Lei nº 9.732/98, determinou que serão consideradas entidades beneficentes de assistência social aquelas que prestam pelo menos sessenta por cento dos seus serviços através do Sistema Único de Saúde (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.

Além da isenção acima, há uma outra, esta específica para as Contribuições Previdenciárias. Trata-se da estabelecida pelo art. 4º da Lei nº 9.732/98 (cujos efeitos estão suspensos pelo STF, conforme ADI 2.028, cautelar julgada em 11/11/99) e que, no Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 06/05/99), consta do seu art. 207. Tal isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional conforme a Lei nº 9.394/96 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. Para ser concedida, se for o caso (a despeito do julgamento do STF), de todo modo não se dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, tal como já informa o próprio art. 4º da Lei nº 9.732/98.

Também não dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a isenção específica para as Contribuições Previdenciárias, estabelecida pelo art. 4º da Lei nº 9.732/98 (cujos efeitos estão suspensos pelo STF, conforme ADI 2.028, cautelar julgada em 11/11/99) e que, no Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 06/05/99), consta do seu art. 207. Tal isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional conforme a Lei nº 9.394/96 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. Para ser concedida, se fosse o caso (ou seja, a despeito do julgamento do STF), de todo modo não se dispensaria a exigência dos constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Outrossim, os requisitos do art. 55 em comento se aplicam às entidades mantenedoras de instituições privadas de ensino superior comunitárias, confessionais e filantrópicas ou constituídas como fundações (art. 7º-C da Lei nº 9.131, de 24/11/1995, incluído pela Lei nº 9.870, de 23/11/1999).

Como será demonstrado adiante, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 pode ser interpretado como se referindo a isenção (LC nº 70/91, art. 6º, III, e MP nº 2.158-35/2001) ou a imunidade (Constituição, art. 195, § 7º). De todo modo, a legislação infraconstitucional igualou as condições para gozo dos dois benefícios, 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, NÃO REGULADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91 PORQUE ESTE TRATA DE ISENÇÃO, VEZ DE IMUNIDADE.

Para muitos o art. 55 da Lei nº 8.212, em vez de instituir isenção, pode ser considerado norma que regulamenta o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Por isto dá no mesmo investigar se a recorrente faz jus a tal imunidade, ou à isenção: os requisitos são idênticos, como já dito.

A expressão “isentas”, no § 7º do art. 195 da Constituição, deve ser lida como “imunes”. No caso, impõe-se a chamada interpretação corretiva. A insuficiência da interpretação literal ou gramatical, mais uma vez, decorre da circunstância de ser o Direito um sistema. Assim, o significado de determinada expressão constante de texto de lei não é necessariamente aquele dado pelo dicionário, mas o extraído do conjunto das normas jurídicas. O hermeneuta, 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 hermeneuta 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, veicula norma de eficácia complementável, que necessariamente há de ser regulamentada por meio de lei complementar, face ao disposto 146, II, do texto constitucional. Este inc. II, assim como o inc. I que lhe antecede, não trata de “normas gerais”, previstas tão-somente no inc. III.

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

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

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

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 23 / 10 / 08

Maria Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

decidiu se a lei requerida pelo mencionado § 7º do art. 195 deve ser lei complementar ou lei ordinária.

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

A doutrina norte-americana classificou as normas constitucionais, quanto à eficácia jurídica, em dois grupos: auto-executáveis ou auto-aplicáveis e não auto-executáveis ou não auto-aplicáveis. As primeiras com eficácia jurídica plena e aplicação imediata porque regulando diretamente as matérias, e as segundas com eficácia jurídica limitada porque dependentes de outras normas infraconstitucionais, pelo que de aplicação mediata.¹

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

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

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

No julgamento da Medida Cautelar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802,⁴ em 27/08/98 (até hoje sem julgamento do mérito), o STF, por unanimidade, sinalizou que lei ordinária pode dispor sobre a constituição e o funcionamento de entidade imune, mas não sobre os limites da imunidade. Observe-se a parte da ementa que trata do tema:

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

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

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

⁴ Na ADI nº 1.802, a decisão cautelar foi a seguinte: “deferida, em parte, a medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e da alínea f do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, “caput” e do art. 14, todos da Lei-9532, de 10/12/1997. Indeferida com relação aos demais.”

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	23 / 10 / 08
	
Maria da Conceição da Oliveira	
Mat. Siga 91650	

"1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar."

Cabe observar, no entanto, que a distinção acima não é precisa. Afinal, ao tratar dos requisitos de entidade imune, ao menos indiretamente a lei está tratando dos limites da imunidade.

No julgamento da Medida Cautelar da ADI nº 2.028, em 11/11/99 (igualmente sem julgamento do mérito até hoje), o Colendo Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, mas 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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23, 10, 08
Mário Carlos de Oliveira
Mat. Sige 91350

princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

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

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

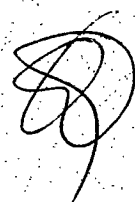
Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

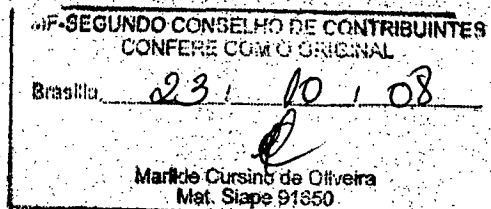
“Isenção de contribuição das entidades beneficentes de assistência social para a seguridade social (art. 195, § 7º, da Constituição).

Inadmissibilidade do mandado de injunção para tornar viável o exercício desse direito, por não se tratar da falta de norma regulamentadora, mas da 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 (negrito acrescentado):

"Mandado de Injunção.

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

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

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

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

Por oportuno, cabe observar que o STF, por um lado, 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

2º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	23 / 10 / 08
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

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

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

"(...)

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

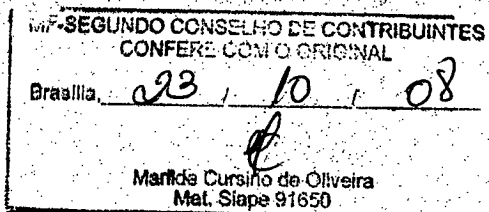
A solução que dou, neste caso concreto – o de marcar prazo para que o Congresso supra sua omissão inconstitucional, sob pena de, não o fazendo, o requerente tenha reconhecido a imunidade a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição sem as restrições que a lei futura poderá estabelecer –, está dentro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

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

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

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

Por isso, como antecipei, se o voto de S. Exa. tivesse sido posto quando examinávamos o cabimento deste mandado de injunção, ele me tivesse



levado a acompanhar, por este fundamento, aqueles que dele não conheciam por entender que, mediante processo de integração analógica, se poderia transplantar aqueles requisitos de identificação da instituição de assistência social sem fins lucrativos beneficiada no art. 150 à instituição de beneficência referida no art. 195, § 7º da Constituição.

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

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

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

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

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

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

Cumpra distinguir entre aquilo que consiste em falta de norma regulamentadora que torne inviável o exercício dos direitos e liberdade, de um lado, e, de outro lado, a simples lacuna do ordenamento jurídico, que pode ser suprida, objetivamente, pelo Juiz, de acordo com o art. 126 do Código de Processo Civil, nestes termos:

"O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito."

No caso em apreciação, Sr. Presidente, penso que o que ocorre é, verdadeiramente, a falta de norma regulamentadora e não a simples lacuna que torne possível o emprego da analogia. Por isso, estou

acompanhando o voto do eminente Ministro MOREIRA ALVES, que abre, ao Poder Legislativo, o ensejo de suprir a falta de norma regulamentadora, em determinado prazo, editando a lei necessária.

Se estivesse convencido de que houvesse simplesmente uma lacuna, suprível por meio da analogia, segundo o critério objetivo do magistrado, sem depender do critério subjetivo do legislador, penso que seria, então, forçado a admitir que o caso não seria de mandado de injunção e sim de mandado de segurança ou outro instrumento processual, que não o mandado de injunção.

Peço 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.

Estas as razões pelas quais entendo que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 trata de isenção, vez de imunidade.

CONCLUSÃO

Do exposto cabe concluir que as entidades de assistência social e 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 aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Como a recorrente atende a tais requisitos – é o que concluiu a diligência determinada por esta Terceira Câmara –, faz jus à isenção. Daí a improcedência do lançamento, na parte em que tributou as receitas contraprestacionais.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para determinar que sejam consideradas isentas as receitas oriundas da prestação de serviços.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

