



Jurisprudência em destaque



## **ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL**

**0005632-73.2004.4.03.6102**

**(2004.61.02.005632-7)**

**Arguentes:** SINDICATO DAS SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIA E HOSPITAIS FILANTRÓPICOS DE RIBEIRÃO PRETO E REGIÃO

**Arguida:** UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

**Origem:** JUÍZO FEDERAL DA 7ª VARA DE RIBEIRÃO PRETO - SP

**Relatora:** DESEMBARGADORA FEDERAL CECÍLIA MARCONDES

**Classe do Processo:** ARGINC 13

**Disponibilização do Acórdão:** DIÁRIO ELETRÔNICO 06/06/2013

### **EMENTA**

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - COFINS - IMUNIDADE - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91, ART. 6º, III - ISENÇÃO - ART. 14, X, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01.

1. O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal disciplina a imunidade das entidades beneficentes em relação às contribuições para a seguridade social.

2. Embora a Constituição tenha aplicado o termo “isentas” no citado artigo, trata-se efetivamente de norma imunizatória, mas para estar acobertada pela imunidade, a instituição deve obedecer as exigências contidas nos ditames legais.

3. Mesmo que seja denominada “beneficente” uma determinada entidade, a imunidade dependerá de sua efetiva caracterização como tal, quer dizer, deverá preencher os requisitos legais para o enquadramento da enti-

dade como beneficente de assistência social.

4. O inciso X, do art. 14, da Medida Provisória nº 2158-35/01, possibilitou a isenção da Cofins tão somente às receitas relativas às atividades “próprias” das entidades, limitando a aplicação do benefício fiscal, concluindo que as atividades “não próprias” não são alcançadas pela imunidade, restrição esta que a Lei Maior não estabeleceu.

5. Tal norma legal revogou o disposto no inciso III, do artigo 6º da LC nº 70/91, que dispõe que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas na lei, são isentas da contribuição da Cofins.

6. Esta revogação não ocorreu em relação aos requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes para o gozo do benefício, mas tão somente no que se refere ao tipo de receita para fins de definição da isenção, pois, a LC nº 70/91 conferiu a isenção a todas as receitas da entidade beneficente de assistência social, sem fazer distinção entre atividades “próprias” e “impróprias” ou não próprias”, repetindo ditame

do Texto Maior.

7. A legislação aqui tratada extrapolou os limites impostos pelo artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, o qual não delegou à lei a definição do conteúdo material do benefício, isto é, o tipo de receita a ser excluída da tributação, mas delegou à lei somente a fixação dos requisitos a serem cumpridos, para fins de enquadramento das entidades como sendo “beneficentes de assistência social”.

8. Mesmo que se trate de valores decorrentes de operações “impróprias” ou “não próprias”, não há como impor o recolhimento da contribuição, uma vez que, como já dito, a Constituição atribuiu à regulamentação legal o próprio enquadramento no conceito de entidade beneficente, mas não as atividades ou operações que poderiam ou não vir a ser tributadas.

9. As alterações impostas pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, levam à sua inconstitucionalidade, pois mais que regulamentar, limitam o alcance da imunidade constitucional, vez que não seria lícito à medida provisória se sobrepor à imunidade constitucional para não reconhecê-la, ao conceder isenção para as receitas de “operações próprias” e, por outro lado, impor a tributação das receitas decorrentes de operações “não próprias”, entendidas estas últimas, como aquelas que não possuem caráter contraprestacional direto, mas que provêm de atividades que não se encontram diretamente relacionadas às suas atividades essenciais.

10. Ao declarar de forma ampla a imunidade, o constituinte pretendeu que qualquer receita, “própria ou imprópria”, quando auferida pela entidade beneficente de assistência social, estaria vinculada à atividade-

fim protegida, mesmo porque o artigo 195, § 7º não fez tal distinção, mas tão somente limitou a obtenção da imunidade em relação apenas aos requisitos para enquadrar a entidade como beneficente de assistência social, determinados por lei.

11. Havendo norma constitucional que estabelece imunidade para as entidades beneficentes, lei infraconstitucional não pode limitar tal benefício, como o fez o dispositivo legal em discussão.

12. Mesmo que se admita que o texto constitucional que garante a imunidade, tenha outorgado ao legislador infraconstitucional a competência para estabelecer critérios que possam regular o exercício da imunidade, não foi outorgada a possibilidade de este restringir uma limitação ao poder de tributar, como ocorreu no inciso X, do artigo 14, da MP nº 2.158-35/01, o qual delimitou a extensão da imunidade apenas às receitas provenientes das atividades próprias da entidade.

13. Tendo o legislador infraconstitucional restringido a vontade do constituinte, que estabeleceu o benefício fiscal, ora discutido, às entidades beneficentes de assistência social, e somente a elas, uma vez atendidas as exigências estabelecidas em lei, sem qualquer restrição com relação ao tipo de atividade por elas desenvolvida, mister se faz concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo legal ora apreciado.

14. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que tange às entidades de assistência social, frente à norma constitucional prevista no artigo 195, § 7º.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide o Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, julgar procedente a arguição de inconstitucionalidade, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que tange às entidades de assistência social, frente à norma constitucional prevista no artigo 195, § 7º, nos termos do voto retificado da Desembargadora Federal Relatora CECÍLIA MARCONDES.

São Paulo, 29 de maio de 2013.

Desembargadora Federal CECÍLIA MARCONDES - Relatora

## RELATÓRIO

A Exma. Sra. Desembargadora Federal CECÍLIA MARCONDES (Relatora): Trata-se de arguição de inconstitucionalidade do inciso X, do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, em face de ofensa direta ao artigo 195, § 7º da Constituição Federal, por conferir a este restrição ao alcance material da imunidade ali estabelecida.

Para o julgamento da apelação e da remessa oficial, perante a 3ª Turma, relatei o feito nos seguintes termos, *verbis*:

Cuida-se de remessa oficial e apelações interpostas de r. sentença que concedeu parcialmente a segurança em autos de Mandado de Segurança Coletivo interposto pelo Sindicato das Santas Casas de Misericórdia e Hospitais Filantrópicos de Ribeirão Preto, com o fim de ver as suas entidades associadas desobrigadas do pagamento da contribuição à Cofins. A impetrante esclarece que, em razão do disposto no § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, suas associadas possuem direito à imunidade ali estabelecida.

Insurge-se em relação ao disposto no artigo 14, inciso X, e no artigo 93, inciso II,

“a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 que pretendeu alterar a sistemática estabelecida na lei Complementar nº 70/91 que instituiu a Cofins, e que estabeleceu no inciso III, art. 6º a isenção da Cofins em relação às entidades beneficentes de assistência social.

Afirma, que embora a citada Medida Provisória tenha mantido a isenção em tela, restringiu-a às receitas decorrentes das atividades próprias destas entidades, estabelecendo condições para fruição da isenção legal, quais sejam, a obediência aos comandos do artigo 55, da Lei nº 8.212/91.

A r. sentença monocrática concedeu em parte a segurança para assegurar às entidades filiadas à impetrante, nos termos nominados na relação de fls. 56/57 juntada aos autos, com domicílio tributário na área de atuação da autoridade impetrada, e que atendam às condições e requisitos estabelecidos no artigo 55 e incisos da Lei nº 8.212/91, respeitados ainda os efeitos da ADIN nº 2028, o direito de não recolher a Cofins.

Inconformada, a impetrante interpôs apelação, pleiteando a reforma da r. sentença para que fosse concedida integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial formulado que pretendeu a não obediência às condições impostas no artigo 55, da Lei nº 8.212/91, por entender que esta não poderia disciplinar a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, por ser tarefa exclusiva de lei complementar.

A União Federal interpôs apelação às fls., pretendendo a atribuição de efeito suspensivo à presente apelação. Em preliminar, aduziu a inadequação da via eleita em razão da necessidade de prova quanto à natureza e o preenchimento de requisitos de todas as filiadas da impetrante, a nulidade da r. sentença, por haver proferido decisão de cunho genérico ao determinar a verificação pela autoridade impetrada do preenchimento dos requisitos pelas entidades associadas para fruição do benefício fiscal, e ainda a extinção do feito por ausência de documento indispensável ante o

descumprimento da exigência prevista na Lei nº 9494/97, que determina que a petição inicial deverá ser obrigatoriamente instruída com a ata da assembléia da entidade associativa que autorizou a ação coletiva. No mérito, pretende ver reconhecida a constitucionalidade e legalidade do artigo 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 que determinou a observância das exigências previstas no art. 55, da Lei nº 8.212/91.

O Ministério Público Federal opinou pelo improvimento dos recursos de apelação, com a consequente manutenção da r. sentença recorrida.

É o relatório.

A 3ª Turma, na sessão de 06.05.10, decidiu, por unanimidade de seus quatro integrantes, acolher a argüição de inconstitucionalidade do art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e remeter o exame da questão ao Órgão Especial, nos termos dos artigos 97 da CF; 481 do CPC; e 11, parágrafo único, “g”, do Regimento Interno desta Corte e conforme o voto-vista proferido pelo Desembargador Federal Carlos Muta, com a suspensão do julgamento do mérito do presente feito.

O acórdão foi assim ementado:

**CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - PRELIMINARES - INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - LEI EM TESE - NULIDADE DA SENTENÇA - COFINS - IMUNIDADE - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91, ART. 6º, III - ISENÇÃO - ART. 14, X, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - ACOLHIMENTO DO INCIDENTE - REMESSA AO ÓRGÃO ESPECIAL - ARTIGO 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

1. A inicial veio devidamente instruída com todos os documentos essenciais à

sua propositura, quais sejam, o Estatuto do Sindicato, a Ata da Assembléia Geral Ordinária que elegeu a diretoria e a Certidão do Ministério do Trabalho que atesta as entidades associativas representadas pelo Sindicato, ora impetrante.

2. A prova do preenchimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN e do art. 55, da Lei nº 8.212/91 deverá ser verificada pela autoridade impetrada. Correta a via eleita por restar necessária a providência da tutela jurisdicional requerida, com o fim de obter a suspensão de medida lesiva às associadas da impetrante, ao ver ameaçada a garantia à imunidade prevista na Constituição Federal. Preliminar afastada.

3. Afastada a alegação no sentido de que a impetração volta-se contra lei em tese, uma vez que as associadas do impetrante sofrerão efeitos concretos de tributação com a aplicação da lei em questão.

4. Quando admitida perante a Turma a argüição de inconstitucionalidade, a competência para declarar a inconstitucionalidade de norma no âmbito desta Corte é exclusiva do Órgão Especial, conforme determina o artigo 97 da Constituição Federal.

5. É relevante a alegação de inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, pois a limitação à isenção nela contida ao reduzir o alcance material da norma, além de revogar a isenção prevista no artigo 6º, da Lei Complementar nº 70/91, contrariou o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, uma vez que este não delegou à lei infraconstitucional definir o conteúdo material do benefício, mas tão somente a fixação de exigências para o enquadramento e qualificação das entidades beneficentes de assistência social.

6. Acolhimento da argüição de inconstitucionalidade com a remessa dos autos ao Órgão Especial, com a suspensão do julgamento da remessa oficial e das apelações, nos termos do voto-vista do Desembargador Federal Carlos Muta.

Redistribuídos ao Órgão Especial, foram os autos à Procuradoria Regional da Fazenda Nacional, que requereu o processamento e o julgamento da arguição de inconstitucionalidade, para ao final ver declarada a total constitucionalidade do art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001. (fls. 292/313)

Remetidos os autos ao Ministério Público Federal, este opinou pela declaração de inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por vício formal e material frente à norma constitucional do artigo 195, § 7º. (fls. 317/324)

Peço dia.

Este é o relatório, a ser previamente distribuído aos membros do Órgão Especial.

Desembargadora Federal CECÍLIA MARCONDES - Relatora

### VOTO

A Exma. Sra. Desembargadora Federal CECÍLIA MARCONDES (Relatora): Senhores Desembargadores, perante a Terceira Turma desta Corte foi admitida a relevância da arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Transcrevo, para melhor elucidação do colegiado, a íntegra do artigo 14, da MP nº 2.158-35/2001, na qual inserido o preceito impugnado:

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente

ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei no 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

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

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*.

§ 2º As isenções previstas no *caput* e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

*Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na*

*folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:*

- I - templos de qualquer culto;
- II - partidos políticos;
- III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;
- V - sindicatos, federações e confederações;
- VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Em face do disposto no inciso X, do artigo 14 da MP nº 2.158-35/01, cujo teor foi acima reproduzido, foi invocada a violação ao artigo 195, § 7º da Constituição Federal, que assim dispõe:

*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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- II - dos trabalhadores;
  - 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)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecendo o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da

publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

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

§ 8º - O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada

a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A E. 3ª Turma, à unanimidade, em sessão de julgamento de 06/05/2010, acompanhou o voto-vista do Ilustre Desembargador Federal Carlos Muta, no sentido de admitir a arguição de inconstitucionalidade para o fim de sujeitar a apreciação do respectivo mérito ao Órgão Especial, o qual fundamentou-se nas seguintes razões (fls. 282/285):

Senhores Desembargadores, trata-se de mandado de segurança coletivo do SINDICATO DAS SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIA E HOSPITAIS FILANTRÓPICOS DE RIBEIRÃO PRETO E REGIÃO, buscando afastar a exigibilidade da COFINS, alegando, em suma, que, apesar do artigo 6º, III, da LC nº 70/91, que prevê *isenção* para entidades beneficentes de assistência social, a MP nº 2.158-35/01, revogando tal isenção, passou a exigir, a partir de fevereiro/99, a COFINS sobre receitas *não decorrentes de atividades próprias*, mantendo o benefício apenas quanto às receitas próprias, o que fere o próprio artigo 195, § 7º, da Lei Maior, que não distingue receitas próprias de impróprias para

fins de isenção ou imunidade, aduzindo que somente lei complementar pode tratar de limitações ao poder de tributar (artigo 146, II, CF), e não mera medida provisória como ocorrido aqui, com revogação do que previa a lei complementar de 1991.

A r. sentença concedeu parcialmente a segurança, “para assegurar às entidades filiadas à impetrante nominadas na relação de fls. 56/57 e não excluídas dos efeitos desta ação mandamental na forma expendida no item II da presente sentença, com domicílio tributário na área de atuação da autoridade ora impetrada, e que atendam às condições estabelecidas no art. 55 e incisos da Lei nº 8.212/91, aplicável ao caso por força da previsão contida no art. 17 da referida Medida Provisória, atentando-se para os efeitos da ADIN nº 2028, proposta pela Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, que no ponto deram concretude ao § 7º do art. 195 da Constituição Federal, o direito ao não recolhimento da COFINS.” Houve apelo de ambas as partes: o impetrante, pelo reconhecimento da imunidade do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, sem as restrições da Lei nº 8.212/91, mantendo-se a aplicação do artigo 14 do CTN; e a Fazenda Nacional requerendo: (1) a decretação de carência de ação, por inadequação do mandado de segurança, vez que necessária dilação probatória; (2) nulidade da sentença, por determinar à autoridade impetrada que verifique o preenchimento dos requisitos ao gozo do benefício; ou, quando menos, (3) a constitucionalidade e a legalidade da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

A relatora, Des. Fed. CECÍLIA MARCONDES, negou provimento às apelações e à remessa oficial, tendo sido acompanhada pelo Des. Fed. NERY JÚNIOR.

Pedi vista dos autos, na sessão de 29/04/2010, para melhor exame da controvérsia, devolvendo-os para continuidade do julgamento, nesta sessão de 06/05/2010, imediatamente subsequente.

Primeiramente, saliento que o mandado de segurança não pleiteou o reconhecimento da imunidade no sentido da comprovação dos requisitos próprios para sua fruição, em mandado de segurança coletivo, a demandar a necessidade de dilação probatória, incompatível com a via eleita, mas apenas que, diante de contribuintes que, estariam na situação fiscal de imunidade ou isenção, se declare inexigível a incidência fiscal fundada no artigo 14, X, da MP nº 2.158-35/01. Não é o caso, pois, de investigar se cada um dos sindicalizados da entidade impetrante preenche, ou não, os requisitos da legislação para o gozo da isenção ou imunidade, pois tal condição, embora invocada, não consubstancia o cerne do pedido no sentido de constar da declaração judicial, a permitir que seja formada a coisa julgada, considerando que a controvérsia, em si, relaciona-se não a isto, mas à imposição da incidência fiscal com base no artigo 14, X, da MP nº 2.158-35/01.

Desse modo, penso ser viável o mandado de segurança coletivo, a discutir o justo receio de aplicação, pela Administração Tributária, de preceito de imposição fiscal, que estaria a colidir com garantia constitucional aplicável para contribuintes, nas condições invocadas pelo impetrante.

No tocante à nulidade da sentença, não a acolho, pois a r. sentença apenas destacou que, não sendo objeto de discussão o cumprimento individual de requisitos para imunidade ou isenção, não se buscando o reconhecimento de tal condição nesta declaração judicial, poderia a fiscalização apurar o fato e autuar os que não cumprissem os requisitos da legislação, mas, quanto aos demais, que estivessem regulares nesta comprovação, seria cabível o reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 14, X, da MP nº 2.158-35/01, para efeito de afastar a exigibilidade da COFINS.

No mérito, consta da MP nº 2.158-35/01, ora impugnada, que:

“Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha

de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

- I - templos de qualquer culto;
- II - partidos políticos;
- III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- IV - *instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;*
- V - sindicatos, federações e confederações;
- VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

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

- I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;
- II - da exportação de mercadorias para o exterior;
- III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
- V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e

reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

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

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*.

§ 2º As isenções previstas no *caput* e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.”

Tal preceituação revogou a LC nº 70/91, no que dispunha que:

“Art. 6º São isentas da contribuição:

.....

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Note-se que a revogação ocorreu no que concerne não a requisitos a serem preenchidos por entidades beneficentes para o gozo do benefício, mas no tocante ao tipo de receita para fins de definição da isenção e, pois, da incidência fiscal. Segundo a LC nº 70/91 toda e qualquer

receita de entidade beneficente de assistência social, constituída e em funcionamento de acordo com os requisitos da legislação, gozava de isenção, ao passo que a MP nº 2.158-35/01, inovando a ordem jurídica, limitou a isenção a receitas de atividades próprias de tais entidades. Aqui, a legislação impugnada parece não ter atuado nos limites do artigo 195, § 7º, da Carta Federal, o qual delegou à lei exclusivamente a fixação das exigências para enquadramento e qualificação das “entidades beneficentes de assistência social”, mas não a definição do conteúdo material do benefício, em termos, por exemplo, de tipo de contribuição ou, mais especificamente, do tipo de receita excluída da tributação.

A propósito, *não em exame de mérito*, mas apenas em cognição sumária, firmei o seguinte precedente na Turma:

- AG nº 2006.03.00095351-9, Rel. Des. Fed. CARLOS MUTA, DJU 21/03/2007: “DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECEBIMENTO DE APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. EFEITO DEVOLUTIVO. CARÁTER AUTO-EXECUTÓRIO DA SENTENÇA. EXCEPCIONALIDADE DO EFEITO SUSPENSIVO. COMPROVAÇÃO DA RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE E DO RISCO DE DANO IRREPARÁVEL. ARTIGO 195, § 7º, CF. ISENÇÃO. ARTIGO 14, X, DA MP Nº 2.158-35/01. CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS. 1. Consolidada a jurisprudência, firme no sentido de que, em face do seu caráter auto-executório, a sentença no mandado de segurança, seja concessiva ou denegatória a ordem, sujeita-se à apelação cujo efeito é meramente devolutivo, salvo em situações excepcionais. 2. *Caso em que configurada, porém, a relevância da tese de isenção da COFINS, em favor da agravante, com fulcro no artigo 195, § 7º, da Carta Federal, sem as limitações do artigo 14, X, da MP nº 2.158-35/01, que mais do que apenas fixar as condições, requisitos e exigências da isenção, reduziu-lhe o alcance*

*material, em aparente contraste com a norma constitucional, que não distingue entre receitas próprias e impróprias.* 3. É relevante, outrossim, que, como isenção, e não imunidade, esteja o benefício sujeito à comprovação de requisitos legais, sendo que, quanto ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, embora vencido, é relevante a alegação de que, nos termos do § 3º do artigo 3º do Decreto nº 2.536/98, houve prorrogação provisória de sua validade, vez que tempestivamente formulados os pedidos de renovação e reconsideração, não podendo a demora do Conselho Nacional de Assistência Social ser imputada à agravante e produzir-lhe efeitos gravosos, no sentido de impedir a comprovação de condição necessária ao gozo da isenção (artigo 195, § 7º, CF). 4. Agravo de instrumento provido, ficando prejudicados os embargos declaratórios e o agravo regimental.”

Note-se que neste precedente reconhecemos a relevância da tese de inconstitucionalidade, mas não, propriamente, a inconstitucionalidade do preceito ora impugnado.

A imunidade ou a isenção destinam-se a proteger certas atividades ou entidades, por sua importância constitucional - no caso as de beneficência e assistência social -, a indicar, como relevante, a consideração de que mesmo a receita, auferida em atividades não-próprias, não pode ser, desde logo, excluída do benefício constitucional, como fez o legislador que, assim, presumiu - o que não é possível nem válido - que tal receita não é destinada à própria consecução da atividade-fim da instituição. A presunção constitucional firmou-se, porém, de forma imodificável, e no sentido exatamente contrário ao adotado pelo texto, ora impugnado. De fato, ao declarar amplamente a imunidade ou isenção, o que disse o constituinte foi que a receita, própria ou imprópria, quando auferida por tal espécie de entidade, beneficente de assistência social, é, ou presume-se que seja, vinculada à atividade-fim

protegida, tanto assim que o artigo 195, § 7º, não permitiu nem delegou ao legislador infraconstitucional a elaboração de uma tal distinção, limitando sua atuação a outro aspecto normativo, relacionado apenas à definição dos requisitos para enquadramento de entidade como beneficente de assistência social, e nada mais.

Por reputar relevante a questão constitucional e, sobretudo, por ser aqui vislumbrada a inconstitucionalidade do artigo 14, X, da MP nº 2.158-35/01, que continua em vigor por força do artigo 2º da EC nº 32/2001, e considerando que não existe precedente específico da Suprema Corte ou do colegiado maior desta Corte, em face de tal preceito normativo - não servindo, para tanto, a meu sentir, o que foi decidido pela Suprema Corte quanto ao artigo 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.532/98, objeto da ADIMC nº 2.028, cuja existência serviu de base para o precedente, de minha lavra, que foi citado no voto da relatora, sem violação, portanto, do artigo 97 da Constituição Federal -, a hipótese não é, a meu ver, de apreciação direta do mérito por esta Turma, em face do que estabelece o artigo 97 da Constituição Federal e a Súmula Vinculante nº 10/2008, mas sim a de formulação de juízo de admissibilidade disto que é, na verdade, não menos do que uma arguição de inconstitucionalidade a fim de que, assim concluindo este órgão fracionário, seja a controvérsia sujeita ao julgamento pelo Órgão Especial desta Corte.

Verifico que já existe parecer ministerial, quanto à controvérsia de natureza constitucional, objeto da devolução, daí porque possível aproveitar os atos anteriores para determinar, doravante, que o julgamento prossiga em termos de arguição de inconstitucionalidade, e não como julgamento de mérito.

Tenho ciência de que a Turma já declarou a inconstitucionalidade do artigo 14, X, da MP nº 2.158-35/01, mas penso que não devemos reiterar o erro apenas

para manter a coerência, até porque, num dos casos em que assim procedeu a Turma (AMS nº 2005.61.00.016707-0), o Supremo Tribunal Federal recebeu e deferiu liminar em reclamação (RCL nº 9.192, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, 01/03/2010), determinando a suspensão do acórdão, por violação à Súmula Vinculante nº 10.

Ante o exposto, proponho que a matéria seja discutida na forma de arguição de inconstitucionalidade e, como tal, acolhida, por relevância de seus fundamentos, para que o mérito seja apreciado pelo Órgão Especial, sobrestando-se os demais feitos, com idêntica controvérsia, até o pronunciamento do referido colegiado ou da Suprema Corte.

É como voto.

Com vista dos autos, a Procuradoria da Fazenda defendeu a constitucionalidade do art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001 e a consequente improcedência da presente arguição, manifestação reproduzida a seguir, sem contudo, citar “in verbis” a legislação pertinente ali descrita, nos seguintes termos (fls. 295/313):

Na situação controvertida no presente incidente de arguição de inconstitucionalidade, é impreterível remarcar, em relação à regra do indigitado art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/01, a sua constitucionalidade (i) formal, eis que a espécie normativa é idônea a inserir no ordenamento jurídico a regra que por ela se dispôs, e (ii) material, porquanto há perfeita e total sintonia entre o seu conteúdo e as normas insculpidas no Texto Constitucional, conforme será farta e exaustivamente demonstrado a seguir.

I - DA CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DO ART. 14, X, DA MP 2.158-35/01 - DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL (ART. 195, § 7º) QUE REMETE A SUA REGULAMENTAÇÃO À LEI, SEM QUALIFICÁ-LA - CIRCUNSTÂNCIA QUE, CONSOANTE ITERATIVO ENTENDIMENTO DO E. SUPREMO

TRIBUNAL FEDERAL, IMPLICA NA CONCLUSÃO DE QUE TAL LEI É A ORDINÁRIA - PRECEDENTES DO PRETÓRIO EXCELSO.

Calha remarcar, ainda que “en passant”, a integral constitucionalidade formal do art. 14, X, da MP 2.158-35/01, porquanto tal dispositivo, conforme exsurge de seu texto, visa a regulamentar o § 7º do art. 195 do Texto Supremo, o qual dispõe que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência *social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”, sem, portanto, fazer menção à necessidade da edição de lei complementar para tanto. Conforme é notório, a jurisprudência do Pretório Excelso é firme no entendimento de que somente é exigível a edição de lei complementar quanto o “Lex Fundamental” é expressa em exigi-la, o que, reitere-se, não é o caso.

Neste sentido, faz-se curial trazer à baila um precedente do E. STF:

“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.

*(...) 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.*

*(...)”*

(STF, Tribunal Pleno, Adin nº 2.028-5, Rel. Min. Moreira Alves, unânime, j. 11/11/1999, DJU de 16/06/2000, p. 30).

(grifo nosso)

Neste diapasão, não sendo a matéria objeto de necessária regulamentação por lei complementar, também impreterível remarcar, consoante a jurisprudência do C. STF, ser lídimo o seu tratamento por medida provisória, razão pela qual, sob o ângulo formal, nada há que se impugnar no mencionado diploma.

II - DA INTEGRAL CONSONÂNCIA DA REGRA DO ART. 14, X, DA MP Nº 2.158-35/01 COM A CF/88 - CARÁTER CONDICIONADO DA IMUNIDADE DO ART. 195, § 7º DA MAGNA CARTA, QUE DEVE SER INTERPRETADA À LUZ DAS REGRAS DOS ART. 150, § 4º E 170, IV, AMBOS DO TEXTO SUPREMO - NORMA IMUNIZANTE QUE SOMENTE ABRANGE AS RENDAS DECORRENTES DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS DA ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, INCLUSIVE EM VISTA DOS LIMITES IMPOSITIVOS DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

Eis o teor da regra objeto da presente arguição de inconstitucionalidade, *verbis*: (art. 14, X)

(art. 13)

O dispositivo objurgado, contudo, adveio do permissivo constitucional insculpido no § 7º, *in fine*, do art. 195 da CF e encontra perfeita consonância com as também ora aplicáveis regras do § 4º do art. 150, inciso IV do art. 170 e § 4º do art. 173, todos da Magna Carta, cujo teor se transcreve:

(CF - art. 195, § 7º)

(CF - art. 150, VI, § 4º)

(CF - art. 170, IV)

(CF - art. 173, § 4º)

Efetivamente, a regra do art. 14, inciso X, da MP 2.158-35/01 NADA MAIS FEZ do que explicitar, conforme o permite o teor do § 7º do art. 195 da CF - verdadeira norma constitucional de eficácia limitada, na célebre classificação do

mestre JOSÉ AFONSO DA SILVA - os contornos da imunidade em tela, sem restringi-la ou, menos ainda, amesquinhá-la, mas, ao contrário, colocando-a no leito natural e devido, atenta aos demais princípios e regras constitucionais, inclusive aquelas que versam sobre a Universalidade do Financiamento da Seguridade Social (CF, art. 195, “caput”), da Universalidade e Generalidade da Tributação (CF, arts. 150, II e 153, § 2º, inciso I) e da Livre Concorrência (CR, art. 170, IV).

*Deveras, o mencionado dispositivo tão-somente esclareceu que a imunidade à COFINS aplica-se, como não poderia deixar de ser, às receitas relativas às atividades desenvolvidas por essas entidades que gozam da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Fundamental.*

*Tal imunidade tributária às contribuições destinadas à seguridade social - que deve ser lida, na sua contextura, de forma análoga àquela imunidade do art. 150, VI, “c” da CF, no tocante às naturais limitações previstas no § 4º desse mesmo art. 150 -, por óbvio, é informada por princípios e limites semelhantes a quaisquer outras imunidades, tendo-se presente que mesmo a imunidade recíproca cede passo à tributação quando os entes (v.g., autarquia ou fundações públicas) exerçam atividades econômicas, em prol seja dos Princípios da Universalidade e Generalidade da Tributação, consecutórios do Princípio da Isonomia Tributária, seja em prol do Princípio da Livre Concorrência.*

Realmente, é sintomático que nem mesmo os entes administrativos - autarquias e fundações públicas - escapem à tributação quando exercem atividades econômicas (CF, art. 150, § 2º), não usufruindo da imunidade recíproca a que fazem jus - o que demonstra que as imunidades não estão alheias a limites, inclusive as ontológicas.

*E tal ocorre porque o sistema agasalha, ao lado dos princípios e valores que inspiram a inserção de regras imuni-*

*zantes, outros princípios e regras que corporificam ou positivam valores adotados pelo constituinte, como os que, concretizando a livre iniciativa, estatuem o Princípio da Livre Concorrência, de molde a se evitar práticas e privilégios que impeçam a salutar concorrência entre os agentes econômicos.* Forte no entendimento de que qualquer atividade extravagante que for indicativa de uma função empresarial ou econômica deverá submeter-se ao regime tributário apropriado, para não se ferir a isonomia e os princípios da generalidade e universalidade da tributação, e na constatação que as atividades das entidades assistenciais não são ontologicamente desprovidas de interesse econômico e capacidade contributiva, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, no artigo “A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário” é categórico em afirmar:

*“Qualquer atividade extravagante exercida por essas entidades, que for indicativa de uma função empresarial ou econômica deverá obedecer ao regime tributário apropriado, para não ferir a isonomia de tratamento legal tributário, regra primordial do ordenamento jurídico, reproduzida no § 3º do art. 150 da Constituição para a hipótese de imunidade recíproca, porém aplicável a qualquer entidade desprovida de capacidade econômica tributável que desbordar de suas funções próprias e naturais.*

*As atividades das entidades educacionais e assistenciais não são, por definição e por sua própria natureza, desprovidas de interesse econômico e capacidade contributiva, necessitando, conseqüentemente, de uma determinação legal mais precisa e restrita de quais são aquelas que não devem ser tributadas.*

Nitidamente, as instruções filantrópicas, criadas especialmente para atender caritativamente as pessoas carentes de recursos, encaixam-se, por absoluta ausência de capacidade econômica para a incidência de tributos, no modelo de

imunidade originária, enquanto as demais entidades que prestam serviços de assistência e de educação sem que a sua atividade caridosa fique bem determinada, por cobrar remuneração pelos seus serviços, não podem escapar de uma descrição legal reguladora dos requisitos e condições que deverão distinguir as empresas que exercem essas atividades com intuito econômico ou lucrativo, sujeitas, conseqüentemente, ao pagamento dos tributos devidos, daquelas outras que, apesar de obterem retribuição financeira pelos seus serviços, estão a merecer a outorga do incentivo constitucional da intributabilidade (imunidade derivada ou isenção constitucional) em razão da relevância desses serviços para a sociedade e do seu desprendimento do intuito final de lucro.

*Nessa ordem de idéias, as instituições carentes, por natureza e de definição, de capacidade econômica para se sujeitarem ao pagamento de tributos (titulares de uma imunidade originária ou verdadeira imunidade) não sofrerão qualquer perda ou restrição em seus direitos naturais com a regulamentação que vier a ser emitida para delimitar ou determinar os contornos da concessão constitucional da imunidade constitucional derivada.*

*Nas hipóteses de imunidade originária nada impede que seus princípios sejam interpretados ou explicitados por lei de qualquer hierarquia, por não ser possível sofrer restrição ou desnaturamento de qualquer espécie.*

*... omissis ...*

Assim como a imunidade recíproca em favor das pessoas de direito público não abrange a exploração de atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, do mesmo modo, se as entidades filantrópicas, assistenciais e educacionais exercerem alguma atividade extravagante, isto é, **FORA DE SUAS FUNÇÕES PRÓPRIAS FAVORECIDAS**, deverão se sujeitar ao regime jurídico tributário próprio

*dessa atividade empresarial para não ferir o princípio máximo da igualdade tributária, de que situações idênticas não podem pagar tributos diferentes, já que o exercício de uma atividade econômica ou empresarial deve sujeitar as pessoas ao pagamento do mesmo tributo para não agredir o princípio da livre concorrência.* O privilégio concedido a alguém dentro de um mesmo setor econômico ou empresarial configura uma concorrência desfavorável para os demais participantes.” (in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. Pesquisas Tributárias - Nova Série - 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, págs. 725-727) (os destaques são nossos)

Do mesmo modo, MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES entende: “A exegese do § 4º do art. 150 da CF é estabelecer balizas e deixar nítido que a desoneração não se aplica às atividades empresariais que, subsidiariamente, venham a ser exploradas pelas entidades mencionadas no caput da norma (art. 150), ainda que o façam com o objetivo de obter recursos para suas atividades essenciais.” (in *Imunidades Tributárias*. Pesquisas Tributárias - Nova Série - 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 517)

MARCO AURÉLIO GRECO, fundado no entendimento segundo o qual o § 4º do art. 150 da “Lex Fundamentalís” tem em vista a origem da renda, disserta, *verbis*: “O art. 14 do CTN contém regras dizendo para onde os recursos e disponibilidades da entidade devem ir.

O § 4º do art. 150 da CF/88 se preocupa de onde as rendas vêm.

Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (no País, na finalidade essencial etc.), mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais.

*Se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades*

*essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda venha a ser aplicada segundo as exigências do CTN.” (in Imunidade Tributária. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias - Nova Série - 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 718)*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em parecer publicado na Revista Tributária 22/44 (Editora Revista dos Tribunais) sob o título “Imunidades Condicionadas e Incondicionadas - Inteligência do art. 150, inc. VI e § 4º e art. 195, § 7º, da Constituição Federal - Parecer”, assim esclarece, “*expressis verbis*”: “1º) Já comentei o § 4º do art. 150 da forma seguinte:

‘Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes, que não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária. O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no concernente à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado.

A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, *a fim de que concorrência desleal não se criasse.*

A redação, todavia, mantém reticências indesejáveis.

De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico, o regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta, ou não, imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica

e empresarial.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

*Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor, na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da CF/1998.*

*Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.* Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, da CF/1988 impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas no art. 150, VI, ‘b’ e ‘c’, da CF/1988 se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória.

Exemplificando. Uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar

lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.’” Na mesma linha, sobre a interpretação das regras de imunidade, o preclaro doutrinador ARI TIMÓTEO DOS REIS JÚNIOR, em irrefutável texto “A imunidade subjetiva do contribuinte de fato: uma análise da chamada interpretação econômica do Direito Tributário”, publicado na Revista Tributária 80/9 (Editora RT), é incisivo, *verbis*:

*“Neste sentido, as normas imunizantes devem ser interpretadas, em princípio, nem estrita, nem extensivamente ou literalmente, mas em conjunto com todo o ordenamento jurídico. Ou seja, não podemos chegar a conclusão de que deve prevalecer este ou aquele critério, devemos ter em vista o ordenamento jurídico positivo como um todo, se o caso analisado, não se revelar, como no caso da imunidade recíproca entre os entes federados, a interpretação há de ser extensiva. Se, por outro giro, o vetor capacidade econômica encontrar reforço de outros princípios, tais como PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA no desempenho de atividades econômicas, a interpretação há de ser restritiva, sempre com vistas ao princípio da unidade da constituição.”*

MARIA CRISTINA NEUBERN DE FARIA, na mesma linha, é taxativa no artigo “A Interpretação das Normas de Imunidade - Conteúdo e Alcance”, publicado na Revista Tributária 36/116, *verbis*:

*“Tanto assim é que, por outro lado, qualquer atividade extravagante exercida pelas entidades imunes - inclusas também as contempladas com a imunidade recíproca indicativas de função empresarial ou econômica, para não se ferir a isonomia de tratamento tributário, devem se sujeitar à exação.”*

DANIELE RUSSI CAMPOS, em seu texto “Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada”, também publicada na Revista Tributária 46/105 (ed. RT), é firme em ressaltar, *verbis*:

“Ainda no que tange ao art. 150, VI, c, da CF/1988 discute, também, a doutrina, como deve ser interpretada a expressão ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’”.

A Constituição de 1988, ao delimitar a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, relativamente às entidades referidas no art. 150, VI, c, da CF/1988 adotou o mesmo proceder no que concerne às atividades desenvolvidas pelas instituições ali elencadas, desde que estejam elas relacionadas, de modo direto, com as finalidades de cada qual.

É que a imunidade, como referido outra, em que pese ser subjetiva, também se volta, ainda que de forma mediata, para os bens, fatos ou situações próprias de tais pessoas jurídicas, como é o caso das rendas auferidas pelas entidades referidas no art. 150, VI, c, da CF/1988. *Assim, as entidades assistenciais, ao exercerem funções essenciais do Estado, em parceria com este, desde que apliquem as rendas percebidas no cumprimento dos seus objetivos institucionais, é o que basta para terem direito à imunidade tributária.*

*A restrição ao uso da imunidade concerne a utilização desta, pelas entidades referidas no art. 150, VI, c, da CF/88, como forma de competir na atividade econômica, de forma desleal. É que o Texto Magno, ao prever a imunidade das entidades referidas no art. 150, VI, c, da CF/1988 e, também, do patrimônio, da renda e dos serviços relacionados com as atividades essenciais, não deixou de ter em mira que a extrapolação do uso de tal benefício poderia levar a inutilidade do princípio da livre concorrência.*

*Com efeito, relativamente à expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais”, entendemos que a mesma concerne a todos os rendimentos auferidos pelas entidades do art. 150, VI, c, da CF/1988, desde que, é claro, sejam eles destinados às finalidades essenciais da pessoa imune.*

*Relativamente a esta questão, a Suprema Corte “quer com relação à EC 1/69, quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos Recursos Extraordinários 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades”.*

Da leitura de todos esses excertos doutrinários, bem se conclui que, na interpretação das normas constitucionais de imunidade, forçoso levar-se em conta os demais princípios e normas com assento da Constituição, merecendo destaque, dentre outros, os Princípios da Livre Concorrência e o da Isonomia Tributária, para evitar-se que, no gozo de um benefício constitucional criado em função de elevados valores agasalhados pelo contribuinte, as entidades beneficentes, exercendo atividades econômicas e EM CONCORRÊNCIA DESLEAL, causem irremediável dano aos demais agentes econômicos, que, sem tal privilégio, restariam em situação claramente desvantajosa.

Portanto, longe de qualquer eiva de inconstitucionalidade, o dispositivo em foco homenageia a imunidade constitucional das entidades beneficentes de assistência social, ao mesmo tempo que, obediente aos demais Princípios Constitucionais (Universalidade do Financiamento da Seguridade Social, Livre Concorrência, Isonomia Tributária e seus consectários da Universalidade e Generalidade da Tributação), estabelece as necessárias balizas, de forma a evitar-se que o benefício constitucional concedido a entidades essenciais ao desempenho da assistência social, secundando o Estado, seja desnaturado pela invasão ao campo de atividades econômicas cometidas à livre iniciativa, de forma a gerar desequilíbrios em vista

de privilégios fiscais não extensivos aos demais agentes econômicos.

É notória a irrefutável a conclusão de que o constituinte não desejou passar um “cheque em branco” a essas entidades, bem como não permitiu que nem mesmo entes revestidos de personalidade jurídica de direito público (autarquias e fundações públicas) gozassem de uma imunidade sem limites, invadindo atividades econômicas relegadas à iniciativa privada, em SITUAÇÃO ANTI-ISONÔMICA DE PRIVILÉGIO.

Deveras, nem o argumento da reversão das receitas obtidas através dessas atividades econômicas - alheias às finalidades essenciais - aos fins colimados pela entidade, é suficiente a escoimar de inconstitucionalidade tal exegese abonadora de situações anti-isonômicas, porque, além da imperiosa necessidade prática de evitar-se a fraude e o abuso, HÁ OUTROS PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS também de aplicação cogente e que não podem ser afastados por uma interpretação inteiramente isolada e de viés absolutizante de uma única regra, cujo teor, aliás, expressamente prevê e permite limitações a serem feitas pelo legislador ordinário. De fato, não se pode permitir - sob pena de solapamento de todo o arcabouço constitucional - que, na interpretação de determinada regra constitucional, sejam os demais princípios e normas do Texto Supremo inteiramente desconsiderados. Tanto, aliás, não o permite sólidos princípios de interpretação constitucional, mormente os Princípios da Unidade da Constituição e o da Concórdância Prática ou da Harmonização.

A respeito, INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO, *verbis*:

“5.5.1. Princípio da unidade da Constituição

Segundo essa regra de interpretação, *as normas constitucionais devem ser vistas não como normas isoladas, mas como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios, que é instituído na e pela própria Constitui-*

ção. Em conseqüência, a Constituição só pode ser compreendida e interpretada corretamente se nós a entendermos como unidade, do que resulta, por outro lado, que em nenhuma hipótese devemos separar uma norma do conjunto em que ela se integra, *até porque - lembre-se o círculo hermenêutico - o sentido da parte e o sentido do todo são interdependentes.*

... *omissis* ...

#### 5.5.2. Princípio da concordância prática ou da harmonização

Intimamente ligado ao princípio da unidade da Constituição, que nele se concretiza, o princípio da harmonização ou da concordância prática, consiste, essencialmente, numa recomendação para que o aplicador das normas constitucionais, em se deparando com situações de concorrência entre bens constitucionalmente protegidos, *adote a solução que otimize a realização de todos eles, mas ao mesmo tempo não acarrete a negação de nenhum.* (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *In "Curso de Direito Constitucional"*, 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, pp. 135/136) (destacou-se)

Efetivamente, entender-se como inconstitucional a regra do art. 14, X, da MP 2.158-35/2001 é, em descompasso com as mais comzeinhas regras de hermenêutica constitucional, NEGAR A EXISTÊNCIA E A VIGÊNCIA DE OUTROS PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS, ora também perfeitamente aplicáveis, mormente, conforme já enumerado, os Princípios da Universalidade do Financiamento da Seguridade Social (CR, art. 195, "caput"), da Livre Concorrência (CR, art. 170, IV), da Isonomia Tributária (CF, art. 150, II) e seus princípios consectários: universalidade e generalidade da tributação.

"Ex positis", REQUER O PROCESSAMENTO E JULGAMENTO da presente arguição de inconstitucionalidade, para que, ao final, seja proclamada a TOTAL CONSTITUCIONALIDADE do art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001.

Remetidos os autos ao Ministério Público Federal, este opinou, em síntese, pela declaração de inconstitucionalidade do artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por vício formal e material frente à norma constitucional inserida no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

A presente arguição comporta admissibilidade, pois cabe apenas ao Órgão Especial da Corte apreciar, incidentalmente, tal espécie de impugnação, nos termos do artigo 97 da Constituição Federal e artigo 481 do Código de Processo Civil.

Mesmo não havendo precedentes do Supremo Tribunal Federal acerca de tal questão constitucional, devem ser observadas as seguintes considerações sobre a matéria.

O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal disciplina a imunidade das entidades beneficentes em relação às contribuições para a seguridade social.

Embora a Constituição tenha aplicado o termo "isentas" no citado artigo, trata-se efetivamente de norma imunizatória, mas para estar acobertada pela imunidade, a instituição deve obedecer as exigências contidas nos ditames legais.

Assim, mesmo que seja denominada "beneficente" uma determinada entidade, a imunidade dependerá de sua efetiva caracterização como tal, quer dizer, deverá preencher os requisitos legais para o enquadramento da entidade como beneficente de assistência social.

O inciso X, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, possibilitou a isenção da Cofins tão somente às receitas relativas às atividades "próprias" das entidades, limitando a aplicação do benefício fiscal, concluindo que as atividades "não próprias" não são alcançadas pela imunidade, restrição esta que a Lei Maior não estabeleceu.

Tal norma legal, revogou o disposto no inciso III, do artigo 6º da LC nº 70/91, que dispõe que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas na lei, são isentas da contribuição da Cofins.

Esta revogação não ocorreu em relação aos requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes para o gozo do benefício, mas tão somente no que se refere ao tipo de receita para fins de definição da isenção, pois, a LC nº 70/91 conferiu a isenção a todas as receitas da entidade beneficente de assistência social, sem fazer distinção entre atividades “próprias” e “impróprias ou não próprias”, repetindo ditame do Texto Maior.

Portanto a legislação aqui tratada extrapolou os limites impostos pelo artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, o qual não delegou à lei a definição do conteúdo material do benefício, isto é, o tipo de receita a ser excluída da tributação, mas delegou à lei somente a fixação dos requisitos a serem cumpridos, para fins de enquadramento das entidades como sendo “beneficentes de assistência social”.

Assim, mesmo que se trate de valores decorrentes de operações “impróprias” ou “não próprias”, não há como impor o recolhimento da contribuição, uma vez que, como já dito, a Constituição atribuiu à regulamentação legal o próprio enquadramento no conceito de entidade beneficente, mas não as atividades ou operações que poderiam ou não vir a ser tributadas.

Ora, as alterações impostas pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, levam à sua inconstitucionalidade, pois mais que regulamentar, limitam o alcance da imunidade constitucional, vez que não seria lícito à medida provisória se sobrepor à imunidade constitucional para não reconhecê-la, ao conceder isenção para as receitas de “operações próprias” e, por outro lado, impor a tributação das receitas decorrentes de operações “não próprias”, entendidas estas últimas, como aquelas que não possuem caráter contraprestacional direto, mas que provêm de atividades que não se encontram diretamente relacionadas às suas atividades essenciais.

Ao declarar de forma ampla a imunidade, o constituinte pretendeu que qualquer receita, “própria ou imprópria”, quando auferida pela entidade beneficente de assistência

social, estaria vinculada à atividade-fim protegida, mesmo porque o artigo 195, § 7º não fez tal distinção, mas, repito, tão somente limitou a obtenção da imunidade em relação apenas aos requisitos para enquadrar a entidade como beneficente de assistência social, determinados por lei.

Assim, conclui-se que, havendo norma constitucional que estabelece imunidade para as entidades beneficentes, lei infraconstitucional não pode limitar tal benefício, como o fez o dispositivo legal em discussão.

Portanto, é de se ressaltar, mesmo que se admita que o texto constitucional que garante a imunidade, tenha outorgado ao legislador infraconstitucional a competência para estabelecer critérios que possam regular o exercício da imunidade, não foi outorgada a possibilidade de este restringir uma limitação ao poder de tributar, como ocorreu no inciso X, do artigo 14, da MP nº 2.158-35/01, o qual delimitou a extensão da imunidade apenas às receitas provenientes das atividades próprias da entidade.

Vale transcrever parte da manifestação do Ministério Público Federal (fls. 317/324), que com muita clareza assim explicitou:

...

A referência do inciso X do artigo 14 às receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13, como requisito para o benefício da imunidade, ultrapassa o limite semântico e teleológico da norma constitucional do § 7º do artigo 195.

Como anteriormente dito, a imunidade tem uma razão de ser, não tendo sido estipulada de forma infundada. Ela não foi permitida para que fosse concedida parcialmente, distinguindo receitas em que se têm a incidência tributária e as que são imunes. Simplesmente o campo de não-incidência das contribuições sociais de seguridade social é delimitado pela atividade-fim das entidades, que devem ser, de forma beneficente, destinadas à assistência social.

Assim, as exigências legais devem estar em estreita sintonia com a finalidade da atividade, não se podendo desvincular os meios operacionais das finalidades a serem perseguidas.

Nesse sentido, a “divisão” da imunidade, incidindo esta apenas em relação às receitas referentes às atividades próprias da empresa não atende ao escopo constitucional.

...

Deve-se, portanto, salientar que as entidades qualificadas como beneficentes de assistência social, por definição, não buscam em suas atividades o interesse particular, é dizer, não têm fins lucrativos; ao contrário, destinam-se a consecução do interesse reconhecida-mente público, que, em última instância, tendem à concretização dos objetivos fundamentais da República do Brasil, tal como a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I e III, da CF).

Sob esta perspectiva, a isonomia estaria quebrada caso tais entidades fossem tributadas em nome de atividades estatais na ordem social. Isso porque seu patrimônio estaria sendo afetado, ou melhor, fração dele estaria sendo retirada para custear atividade na ordem social precisamente à qual se destina como razão de sua constituição.

A exigência, da natureza mesma de tais entidades, de não visarem ao lucro, isto é, por meio da atividade que exercem não terem a finalidade de aumento patrimonial, mas terem por objetivo assistirem às pessoas que de seus serviços necessitem, mormente os hipossuficientes, torna inviável a cobrança de contribuição social, “in casu”, a COFINS. Sendo a COFINS a contribuição para o financiamento da seguridade social, e esta o conjunto de ações integradas de iniciativas do Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 da CF), o exercício de atividade por agentes da

própria sociedade civil nesse campo afasta a possibilidade de prestação pecuniária compulsória ao Estado, para o custeio de atividades no referido ramo. Isso porque a contribuição tem por finalidade retirar fração do patrimônio do particular, destinado à satisfação das necessidades particulares, para que seja ele direcionado a satisfação dos interesses públicos; sendo assim, as entidades beneficentes de assistência social já se destinam a essa incumbência; não são entes destinados à satisfação de interesses particulares, sendo, com efeito, parceiras do Estado no desempenho de serviços de interesse social:

...

Dessa forma, diante de uma noção constitucional sobre a entidade beneficente de assistência social, assentada sobretudo no artigo 203 da Carta Política, a restrição da imunidade feita pelo artigo 14, X, da MP nº 2.158-35/2001 é conflitante com o sentido normativo do artigo 195, § 7º, da CF. Trata-se de interpretação sistemática do texto constitucional, não se podendo interpretar a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, isoladamente.

É de se observar ainda que os recursos advindos de atividades consideradas como não próprias da entidade não influem na delimitação semântica pretendida pelo texto constitucional; ao contrário, como argutamente observou o relator Moreira Alves, acima citado, tais recursos operacionalizam a consecução dos fins da entidade, que deixa de depender de doações para a realização de seu escopo.

A imunidade é concedida às entidades beneficentes de assistência social, assim reconhecidas juridicamente, não estando à disposição do legislador. Isso quer dizer que não há competência legislativa que possa restringir ou afastar o campo de não-incidência da norma imunizadora. Simplesmente não se pode cogitar tributar entidade que assim se caracterize, por faltar competência ao legislador infraconstitucional.

Logo, a imunidade restringida, por le-

gislação infraconstitucional, às receitas das atividades próprias da entidade afronta o preceito constitucional, descharacterizando o conceito e o instituto da imunidade.

...

São essas as razões por que a norma compreendida no artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 1.258-35/01 deve ser declarada inconstitucional por esse E. Tribunal Regional Federal, dando efetiva aplicação à norma constitucional enunciada no § 7º do artigo 195 da Constituição da República.

Concluindo, ao dizer serem “isentas” da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades beneficentes de assistência social, o disposto (art. 14, X, Medida Provisória nº 1.258-35/01) determinou, a “contrario sensu”, a incidência da COFINS sobre a receita proveniente de todas as demais atividades por elas exercidas.

*Resta evidente, portanto, que o art. 14, inc. X da Medida Provisória nº 1.258-35/01 está eivado de inconstitucionalidade, tendo em vista que pretendeu restringir a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Carta Constitucional.*

Sendo assim, tendo o legislador infraconstitucional restringido a vontade do constituinte, que estabeleceu o benefício fiscal, ora discutido, às entidades beneficentes de assistência social, e somente a elas, uma vez atendidas as exigências estabelecidas em lei, sem qualquer restrição com relação ao tipo de atividade por elas desenvolvida, mister se faz concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo legal ora apreciado.

Diante do exposto, julgo procedente a presente arguição de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, frente à norma constitucional prevista no artigo 195, § 7º.

É como voto.

Desembargadora Federal CECÍLIA MARCONDES - Relatora

## VOTO-VISTA

O Exmo. Sr. Desembargador Federal NERY JÚNIOR: Cuida-se de arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, em face do exposto no artigo 195, § 7º, da Lei Maior.

Iniciado o julgamento, a Relatora Desembargadora Federal Cecília Marcondes, julgou procedente a arguição de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, frente à norma constitucional prevista no artigo 195, § 7º.

Eminentes pares, pedi vista para analisar com maior precisão a matéria em discussão. São razões do meu voto:

A norma que ora se analisa a constitucionalidade é o inciso X do artigo 14 da MP nº 2.158-35, de 24.8.2001, reedição da MP nº 1.858-6, de 29.6.99, tornada permanente pela EC nº 32/2001, que revogou o dispositivo da LC nº 70/91, *in verbis*:

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.*

Conforme IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 2º, consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente àquelas 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.

A norma paradigma da arguição de inconstitucionalidade é o § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, *in 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:

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

O E. STF já se manifestou reiteradas vezes que o § 7º, do artigo 195, da Constituição Federal conferiu imunidade às entidades beneficentes de assistência social, desde que atendidos os requisitos definidos por lei.

Neste sentido, destaco o voto proferido no RMS 22192/DF, de Relatoria do Min. Celso de Mello:

Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, outorgou-se às entidades beneficentes de assistência social, em norma definidora de típica de imunidade, uma expressiva garantia de índole tributária em favor dessas instituições civis.

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (ROQUE Antônio Carrazza, "Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 349 nota de rodapé nº 144, 5ª ed., 1993, Malheiros; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, "Contribuições Sociais no Sistema Tributário", p. 171-175, 1995, Malheiros; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário", p. 41-42, item nº 22, 4ª ed., 1992, Forense; WAGNER BALERA, "Seguridade Social na Constituição de 1988", p. 71, 1989, RT, v.g.).

Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou,

na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política, a existência de uma típica garantia estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Min. MOREIRA ALVES).

O fato irrecusável é que a norma constitucional em questão, em tema de tributação concernente às contribuições destinadas à seguridade social, revestese de eficácia subordinante de toda atividade estatal, vinculando não só os atos de produção normativa, mas também *condicionando as próprias deliberações administrativas do Poder Público, em ordem a pré-excluir a possibilidade de imposição estatal dessa particular modalidade de exação tributária.* (grifei)

Esse privilégio de ordem constitucional justifica-se, plenamente, pelo elevado interesse de natureza pública que qualifica os relevantes serviços prestados à coletividade pelas entidades beneficentes de assistência social (MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, "Comentários à Constituição Brasileira de 1988", vol. 4/54, 1995, Saraiva)

A análise da norma inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição permite concluir que a garantia constitucional da imunidade permite à contribuição para a seguridade social só pode sofrer limitações normativas, quando definidas estas em sede legal, como requisitos necessários ao gozo da especial prerrogativa de caráter jurídico-financeiro em questão.

Destaque-se, sobre o tema os seguintes arestos:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo

integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. *A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social.* Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (STF, RMS 22192/DF, Min. CELSO DE MELLO, Julgamento: 28/11/1995)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. DIREITO ADQUIRIDO. COISA JULGADA. INEXISTÊNCIA. AGRAVO DESPROVIDO. I - A jurisprudência desta Corte é no sentido de que não existe direito adquirido à manutenção de regime jurídico de imunidade tributária. Precedentes. II - *A Constituição Federal*

*de 1988, no seu art. 195, § 7º, conferiu imunidade às entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições para a Seguridade Social, desde que atendidos os requisitos definidos por lei.* III - A decisão judicial invocada pela agravante somente garantiu que a renovação do CEBAS fosse apreciada à luz da legislação então vigente e o Ministro de Estado da Previdência Social, ao efetuar essa análise, entendeu que os requisitos não foram preenchidos. Afastar essa conclusão demandaria o reexame do conjunto probatório, que se mostra inviável nesta via. IV - Agravo regimental desprovido. (STF, RMS 27977 AgR/DF, Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Julgamento: 10/05/2011)

EMENTA Seguridade social. Contribuições sociais. Entidade beneficente de educação. Imunidade tributária. 1. *As entidades que prestam assistência social no campo da educação gozam da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.* 2. *Precedentes desta Corte.* 3. Agravo regimental não provido. (STF, RE 491538 AgR/SC, Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 23/03/2011)

Do exposto, conclui-se que art. 195, § 7º, conferiu imunidade às entidades beneficentes de assistência social, sendo que a Constituição da República autorizou fossem estabelecidas em lei exigências a serem cumpridas pelas entidades beneficentes de assistência social a fim de fazerem jus à imunidade prevista.

Assim, “as exigências” dizem respeito aos requisitos para reconhecimento da condição de entidade beneficente de assistência social e não ao objeto da imunidade - no caso as contribuições sociais.

Neste ponto foi editada a Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, instituindo o Plano de Custeio, que fixou as contribuições a cargo das empresas (art. 22 e 23) bem como fixou os requisitos legais que as entidades beneficentes

de assistência social para o gozo da “isenção”, em seu artigo 55 (hoje revogado pela Lei nº 12.101/09).

Com efeito, como a imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita, acompanho o bem lançado voto da relatora, para declarar a inconstitucionalidade do inciso X, do artigo 14, da MP nº 2.158-35/2001, no que atinge as entidades de assistência social.

Ante o exposto, acompanho a Relatora, julgando procedente a presente ação para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ante a imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, em relação às entidades de assistência social.

É como voto.

Desembargador Federal NERY JÚNIOR

“(...) o Supremo Tribunal Federal ainda não resolveu definitivamente tal questão, além de haver considerado, em mais de uma oportunidade, relevante a tese de que a lei complementar pode dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, a fim de definir as receitas protegidas pela imunidade.”

*(Clécio Braschi)*

“Toda instituição de assistência social, que atende aos pobres, necessitados, miseráveis, carentes e excluídos da sociedade, visando a proteção do mínimo vital prestigiado pela Constituição, é imune a contribuição social - COFINS - para a manutenção de suas atividades.”

*(Eliane Aparecida Dorico)*

“(...) foi restabelecida a ordem das coisas, preservando-se a imunidade tributária assegurada pelo texto magno às entidades beneficentes de assistência social (...), independente da natureza das receitas que são por elas auferidas.”

*(Mário Spalding)*

“(...) uma vez que não existem palavras inúteis no Texto Constitucional, reforça-se a ideia de que, da mesma forma que o Constituinte limitou a imunidade relativa a impostos, para as entidades beneficentes de assistência social, aos fatos geradores que reflitam sua atividade essencial, caso quisesse que tal critério fosse seguido pelas imunidades relativas às contribuições, teria feito constar referida ressalva.”

*(Rosana Ferri)*

“O legislador infraconstitucional jamais recebeu outorga do legislador constituinte para definir o conteúdo material da imunidade, tendo, com sua atividade legiferante, ultrapassado os contornos definidos pela norma constitucional e a consequência disso é a inconstitucionalidade.”

*(Valdeci dos Santos)*



## Em destaque



### Clécio Braschi

Juiz Federal da 8ª Vara Cível em São Paulo.

**O** Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da Terceira Região julgou procedente, por unanimidade, nos termos do voto retificado da Desembargadora Federal Relatora, Cecília Marcondes, a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0005632-73.2004.4.03.6102/SP, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que tange às entidades de assistência social, por incompatibilidade desse dispositivo com o § 7º do artigo 195 da Constituição do Brasil. A ementa do acórdão é a seguinte:

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - COFINS - IMUNIDADE - ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91, ART. 6º, III - ISENÇÃO - ART. 14, X, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01.

1. O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal disciplina a imunidade das entidades beneficentes em relação às contribuições para a seguridade social.
2. Embora a Constituição tenha aplicado o termo “isentas” no citado artigo, trata-se efetivamente de norma imunizatória, mas para estar acobertada pela imunidade, a instituição deve obedecer as exigências contidas nos ditames legais.
3. Mesmo que seja denominada “beneficente” uma determinada entidade, a imunidade dependerá de sua efetiva caracterização como tal, quer dizer, deverá preencher os requisitos legais para o enquadramento da entidade como beneficente de assistência social.
4. O inciso X, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, possibilitou a isenção da COFINS tão somente às receitas relativas às atividades “próprias” das entidades, limitando a aplicação do benefício fiscal, concluindo que as atividades “não próprias” não são alcançadas pela imunidade, restrição esta que a Lei

Maior não estabeleceu.

5. Tal norma legal revogou o disposto no inciso III, do artigo 6º da LC nº 70/91, que dispõe que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas na lei, são isentas da contribuição da COFINS.

6. Esta revogação não ocorreu em relação aos requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes para o gozo do benefício, mas tão somente no que se refere ao tipo de receita para fins de definição da isenção, pois, a LC nº 70/91 conferiu a isenção a todas as receitas da entidade beneficente de assistência social, sem fazer distinção entre atividades “próprias” e “impróprias ou não próprias”, repetindo ditame do Texto Maior.

7. A legislação aqui tratada extrapolou os limites impostos pelo artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, o qual não delegou à lei a definição do conteúdo material do benefício, isto é, o tipo de receita a ser excluída da tributação, mas delegou à lei somente a fixação dos requisitos a serem cumpridos, para fins de enquadramento das entidades como sendo “beneficentes de assistência social”.

8. Mesmo que se trate de valores decorrentes de operações “impróprias” ou “não próprias”, não há como impor o recolhimento da contribuição, uma vez que, como já dito, a Constituição atribuiu à regulamentação legal o próprio enquadramento no conceito de entidade beneficente, mas não as atividades ou operações que poderiam ou não vir a ser tributadas.

9. As alterações impostas pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, levam à sua inconstitucionalidade, pois mais que regulamentar, limitam o alcance da imunidade constitucional, vez que não seria lícito à medida provisória se sobrepor à imunidade constitucional para não reconhecê-la, ao conceder isenção para as receitas de “operações próprias” e, por outro lado, impor a tributação das receitas decorrentes de operações “não

próprias”, entendidas estas últimas, como aquelas que não possuem caráter contraprestacional direto, mas que provêm de atividades que não se encontram diretamente relacionadas às suas atividades essenciais.

10. Ao declarar de forma ampla a imunidade, o constituinte pretendeu que qualquer receita, “própria ou imprópria”, quando auferida pela entidade beneficente de assistência social, estaria vinculada à atividade-fim protegida, mesmo porque o artigo 195, § 7º não fez tal distinção, mas tão somente limitou a obtenção da imunidade em relação apenas aos requisitos para enquadrar a entidade como beneficente de assistência social, determinados por lei.

11. Havendo norma constitucional que estabelece imunidade para as entidades beneficentes, lei infraconstitucional não pode limitar tal benefício, como o fez o dispositivo legal em discussão.

12. Mesmo que se admita que o texto constitucional que garante a imunidade, tenha outorgado ao legislador infraconstitucional a competência para estabelecer critérios que possam regular o exercício da imunidade, não foi outorgada a possibilidade de este restringir uma limitação ao poder de tributar, como ocorreu no inciso X, do artigo 14, da MP nº 2.158-35/01, o qual delimitou a extensão da imunidade apenas às receitas provenientes das atividades próprias da entidade.

13. Tendo o legislador infraconstitucional restringido a vontade do constituinte, que estabeleceu o benefício fiscal, ora discutido, às entidades beneficentes de assistência social, e somente a elas, uma vez atendidas as exigências estabelecidas em lei, sem qualquer restrição com relação ao tipo de atividade por elas desenvolvida, mister se faz concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo legal ora apreciado.

14. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-

35/2001, no que tange às entidades de assistência social, frente à norma constitucional prevista no artigo 195, § 7º.

Muitos aspectos merecem ser destacados nesse julgamento. O primeiro: o Tribunal Regional Federal da Terceira Região explicitou a interpretação de que o § 7º do artigo 195 da Constituição do Brasil, ao dispor que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, apesar de utilizar a palavra “isentas”, está a garantir a imunidade tributária para tais entidades, sem nenhuma possibilidade de limitação por normas infraconstitucionais quanto ao tipo de receita imune.

Essa interpretação vai ao encontro da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tem afirmado:

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

(STF, RMS 22.192/DF, Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, j. 28/11/1995, DJ 19/12/1996)

O segundo aspecto que merece ser frisado: o Tribunal Regional Federal da Terceira Região declarou a *inconstitucionalidade material* do artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que tange às entidades de assistência social, por incompatibilidade desse dispositivo com o § 7º do artigo 195 da Constituição do Brasil.

O Tribunal não considerou necessária a resolução da eventual *inconstitucionalidade formal* dessa medida provisória. Em outras palavras: considerou irrelevante a questão consistente em saber se a *lei complementar poderia dispor sobre o tipo de receita imune*.

Isso por entender que o § 7º do artigo 195 da Constituição não delegou à lei (não

“O Tribunal (...) considerou irrelevante a questão consistente em saber se a lei complementar poderia dispor sobre o tipo de receita imune.”

importa se ordinária ou complementar) a definição do conteúdo material da imunidade, isto é, o tipo de receita que pode ser excluída da tributação, mas permitiu à

lei dispor apenas sobre os requisitos exigidos para o enquadramento das entidades na qualidade de instituições beneficentes de assistência social.

Cabe destacar, contudo, que o Supremo Tribunal Federal ainda não resolveu definitivamente tal questão, além de haver considerado, em mais de uma oportunidade, relevante a tese de que a *lei complementar pode dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, a fim de definir as receitas protegidas pela imunidade* prevista na alínea c do inciso VI do artigo 150 (quanto aos impostos) e no § 7º do artigo 195 da Constituição (quanto às contribuições para a seguridade social).

Ao interpretar dispositivos da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, para efeito do disposto no artigo 150, VI, c, da Constituição, o Supremo Tribunal Federal, segundo entendimento firmado pelo seu Plenário, no julgamento da ADInMC 1.802/DF, em 27/8/1998, relatada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, considerou juridicamente relevante, para fins de concessão de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, o entendimento de que cabe à lei ordinária definir “as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune”, voltadas a obviar que ‘falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade’, em fraude

à Constituição”, ficando reservada à lei complementar a matéria que diga respeito “aos lindes da imunidade”, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar – o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por ela beneficiados, o que inclui, por força do § 3º, do mesmo art. 150, CF, a sua relação ‘com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas’” (excertos extraídos do voto do Ministro Sepúlveda Pertence). O acórdão recebeu esta ementa:

I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.

II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

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.

2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário,

é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, *caput*, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da 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 e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, *caput*, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

(STF, ADInMC 1.802/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 27/8/1998, DJ 13/02/2004)

Ainda não houve o julgamento do mérito da ADI 1.802/DF, em que as normas impugnadas dizem respeito exclusivamente à imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal, isto é, a imunidade quanto aos impostos, no caso específico, ao imposto de renda sobre rendimentos das entidades beneficentes de assistência social.

No mesmo sentido, em sua composição atual, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, em julgamento cujo objeto eram normas da mesma Lei nº 9.532/1997, relativas à imunidade de receitas financeiras à incidência do imposto de renda de instituição beneficente de assistência social, reafirmou a *inconstitucionalidade formal* da norma, por “ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, que determina competir à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIO-

NAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DECIDIDOS MONOCRATICAMENTE. AUSÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO DO AGRAVO PREVISTO NO ART. 557, § 1º, DO CPC. INSTÂNCIA RECURSAL NÃO ESGOTADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 281/STF. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

1. O agravo é inadmissível quando interposto contra decisão suscetível de impugnação na via recursal ordinária. O esgotamento da instância é condição de acesso à via do apelo extremo. Precedentes: AI 670.775-AgR, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJe 17.4.2009 e AI 713.039-AgR-ED, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma, DJe 25.9.2009.

2. Deveras, não foi interposto o agravo previsto no art. 557, § 1º, do CPC, contra decisão monocrática proferida nos embargos de declaração.

3. Incidência da Súmula nº 281/STF: É inadmissível o recurso extraordinário, quando couber na justiça de origem, recurso ordinário da decisão impugnada.

4. *In casu*, o acórdão recorrido assentou: "TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA INSTITUIÇÃO DEDICADA À ASSISTÊNCIA SOCIAL - ARTIGO 150, VI, CDA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CTN Nº 9.532/1997 - EXCLUSÃO DA IMUNIDADE DOS RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS - VIGÊNCIA SUSPensa. 1. A Constituição Federal assegura imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às suas finalidades essenciais, desde que sejam cumpridos os requisitos contidos no art. 14 do CTN. 2. O parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição, ao determinar que a imunidade concerne apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais, não

exclui os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras que são vertidos aos objetivos da própria entidade, como ocorre com a renda auferida a partir das suas atividades assistenciais, ou mesmo da comercialização de seus bens. 3. A imunidade não é restrita apenas à renda decorrente do objeto social da entidade, mas sim toda aquela auferida de forma regular visando resguardar o seu patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação, como ocorre com as aplicações financeiras. 4. O art. 12, § 1º da Lei nº 9.532/97, lei ordinária, excluiu da imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. 5. Ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, que determina competir à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 6. A imposição tributária também estaria tributando o patrimônio da entidade, o que é vedado pela Constituição Federal, porquanto as aplicações financeiras não têm a finalidade de auferir lucros, mas sim de resguardar o patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação. 7. O dispositivo teve sua vigência suspensa por força de decisão proferida em Medida Cautelar na ADIN nº 1802".

5. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(STF, AI AgR 740563/SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02/04/2013, DJe 24/4/2013)

É certo, conforme já frisado, que tais julgamentos têm como questão constitucional a possibilidade de a lei complementar delimitar o objeto material da vedação constitucional de tributar quanto aos impostos (imposto de renda sobre receitas financeiras auferidas por entidade de assistência social).

Mas no julgamento do RE 428815-AgR a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal conferiu o mesmo sentido ao § 7º do artigo 195 da Constituição, ainda que este dispositivo aluda somente à "lei", sem exigir,

expressamente, lei complementar, o que, em princípio, na jurisprudência do Supremo afastaria a necessidade de lei complementar.

Com efeito, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal entendeu que a Constituição remete à lei ordinária apenas “as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune”, mas que há reserva “de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito ‘aos lindes da imunidade’, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar”, conforme destacado na seguinte ementa desse julgamento:

“(..) seria possível excluir desse benefício receita obtida por entidade imune no exercício de atividade econômica empresarial?”

I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito “aos lindes da imunidade”, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária “as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune”.

II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação

periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91.

(STF, RE AgR 428815, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 07/6/2005, DJ 24/6/2005)

Ainda que o Tribunal Regional Federal da Terceira Região, no julgamento da citada arguição de inconstitucionalidade, tenha en-

tendido que o § 7º do artigo 195 da Constituição não delegou à lei (não interessa se ordinária ou complementar) nenhuma competência para definir o conteúdo

material do benefício, isto é, o tipo de receita a ser excluída da tributação, mas apenas os requisitos para o enquadramento das entidades como sendo beneficentes de assistência social, *o Supremo Tribunal Federal tem sinalizado que a lei complementar pode demarcar o objeto material da vedação constitucional de tributar.*

Tal demarcação por lei complementar – também já sinalizou o Supremo Tribunal Federal, ainda que em juízo apenas cautelar na ADI 2028, Relator Ministro Moreira Alves, sobre normas da Lei nº 9.732/1998 (que criou novos requisitos para o gozo da imunidade quanto às contribuições sociais previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991) – tem limites, que não permitem o esvaziamento da imunidade. Nesse julgamento o Supremo Tribunal Federal considerou relevante o fundamento da *inconstitucionalidade material* (não poderia a limitação da imunidade ser feita sequer por lei complementar), se os requisitos estabelecidos em lei desvirtuarem o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social e limitarem a extensão da imunidade:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e

acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

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

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

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

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

– A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância,

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

– Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária – a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, 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, na ADIN 2028, para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados.

(STF, ADI MC 2036/DF, Relator Ministro Moreira Alves, Pleno, j. 11/11/1999, DJ 16/6/2000)

As normas cujos efeitos foram suspensos cautelarmente pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2028, Relator Ministro Moreira Alves – artigo 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998 – dizem respeito às contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991.

O último aspecto a ser enfatizado sobre o julgamento do Tribunal Regional Federal da Terceira Região é este: se o Supremo Tribunal Federal estabelecer, definitivamente, o entendimento de que a lei complementar, ao delimitar as limitações constitucionais ao poder de tributar, pode limitar a extensão da imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição, para definir o tipo de receita imune, seria possível excluir desse benefício *receita obtida por entidade imune no exercício de atividade econômica empresarial*, motivando-se tal limitação nos princípios da universalidade do financiamento da seguridade social, igualdade e livre concorrência?

A União sustentou em sentido afirmativo, no julgamento da arguição de inconstitu-

cionalidade, conforme se extrai dos seguintes excertos de sua manifestação, transcritos no acórdão:

Deveras, o mencionado dispositivo tão-somente esclareceu que a imunidade à COFINS aplica-se, como não poderia deixar de ser, às receitas relativas às atividades desenvolvidas por essas entidades que gozam da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Fundamental.

Tal imunidade tributária às contribuições destinadas à seguridade social – que deve ser lida, na sua contextura, de forma análoga àquela imunidade do art. 150, VI, “c” da CF, no tocante às naturais limitações previstas no § 4º desse mesmo art. 150 –, por óbvio, é informada por princípios e limites semelhantes a quaisquer outras imunidades, tendo-se presente que mesmo a imunidade recíproca cede passo à tributação quando os entes (*v.g.*, autarquia ou fundações públicas) exerçam atividades econômicas, em prol seja dos Princípios da Universalidade e Generalidade da Tributação, conseqüências do Princípio da Isonomia Tributária, seja em prol do Princípio da Livre Concorrência.

Realmente, é sintomático que nem mesmo os entes administrativos – autarquias e fundações públicas – escapem à tributação quando exercem atividades econômicas (CF, art. 150, § 2º), não usufruindo da imunidade recíproca a que fazem jus – o que demonstra que as imunidades não estão alheias a limites, inclusive as ontológicas.

E tal ocorre porque o sistema agasalha, ao lado dos princípios e valores que inspiram a inserção de regras imunizantes, outros princípios e regras que corporificam ou positivam valores adotados pelo constituinte, como os que, concretizando a livre iniciativa, estatuem o Princípio da Livre Concorrência, de molde a se evitar práticas e privilégios que impeçam a salutar concorrência entre os agentes econômicos.

Forte no entendimento de que qualquer atividade extravagante que for indicativa

de uma função empresarial ou econômica deverá submeter-se ao regime tributário apropriado, para não se ferir a isonomia e os princípios da generalidade e universalidade da tributação, e na constatação que as atividades das entidades assistenciais não são ontologicamente desprovidas de interesse econômico e capacidade contributiva, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, no artigo “A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário” é categórico em afirmar:

(...)

Da leitura de todos esses excertos doutrinários, bem se conclui que, na interpretação das normas constitucionais de imunidade, forçoso levar-se em conta os demais princípios e normas com assento da Constituição, merecendo destaque, dentre outros, os Princípios da Livre Concorrência e o da Isonomia Tributária, para evitar-se que, no gozo de um benefício constitucional criado em função de elevados valores agasalhados pelo contribuinte, as entidades beneficentes, exercendo atividades econômicas e EM CONCORRÊNCIA DESLEAL, causem irremediável dano aos demais agentes econômicos, que, sem tal privilégio, restariam em situação claramente desvantajosa.

Portanto, longe de qualquer eiva de inconstitucionalidade, o dispositivo em foco homenageia a imunidade constitucional das entidades beneficentes de assistência social, ao mesmo tempo que, obediente aos demais Princípios Constitucionais (Universalidade do Financiamento da Seguridade Social, Livre Concorrência, Isonomia Tributária e seus consectários da Universalidade e Generalidade da Tributação), estabelece as necessárias balizas, de forma a evitar-se que o benefício constitucional concedido a entidades essenciais ao desempenho da assistência social, secundando o Estado, seja desnaturado pela invasão ao campo de atividades econômicas cometidas à livre iniciativa, de forma a gerar desequilíbrios em vista de privilégios fiscais não extensivos aos

demais agentes econômicos.

É notória a irrefutável a conclusão de que o constituinte não desejou passar um “cheque em branco” a essas entidades, bem como não permitiu que nem mesmo entes revestidos de personalidade jurídica de direito público (autarquias e fundações públicas) gozassem de uma imunidade sem limites, invadindo atividades econômicas relegadas à iniciativa privada, em SITUAÇÃO ANTI-ISONÔMICA DE PRIVILÉGIO.

Deveras, nem o argumento da reversão das receitas obtidas através dessas atividades econômicas – alheias às finalidades essenciais – aos fins colimados pela entidade, é suficiente a escoimar de inconstitucionalidade tal exegese abonadora de situações anti-isonômicas, porque, além da imperiosa necessidade prática de evitar-se a fraude e o abuso, HÁ OUTROS PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS também de aplicação cogente e que não podem ser afastados por uma interpretação inteiramente isolada e de viés absolutizante de uma única regra, cujo teor, aliás, expressamente prevê e permite limitações a serem feitas pelo legislador ordinário. De fato, não se pode permitir – sob pena de solapamento de todo o arcabouço constitucional – que, na interpretação de determinada regra constitucional, sejam os demais princípios e normas do Texto Supremo inteiramente desconsiderados. Tanto, aliás, não o permite sólidos princípios de interpretação constitucional, mormente os Princípios da Unidade da Constituição e o da Concordância Prática ou da Harmonização.

Com base nesses fundamentos expostos pela União, a pergunta que fica é a seguinte: a lei complementar poderia excluir da imunidade as receitas obtidas por entidade imune que, para financiar sua atuação na área de assistência social, passasse a exercer atividades econômicas empresariais?

Há muitas dificuldades para definir o conceito de receitas decorrentes de atividade próprias. O dispositivo declarado inconsti-

tucional pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região, artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001, dispõe que “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”.

O artigo 13 dessa medida provisória se refere no inciso IV às “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997”.

Não existe conceito legal de receitas oriundas de atividades próprias. A Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa nº 247/2002, artigo 47, § 2º, conferiu a seguinte interpretação acerca do conceito de receitas derivadas de atividades próprias:

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.

Segundo tal conceito, a Receita Federal do Brasil entende que as receitas decorrentes de contraprestações não se derivam das atividades próprias das entidades imunes ou isentas da COFINS.

Ocorre que as palavras “atividades próprias” não têm relação com as expressões “sem caráter contraprestacional direto”.

Dito de outro modo: não há como considerar que as palavras “atividades próprias” signifiquem atividades “sem caráter contraprestacional direto”.

A palavra “própria” significa “que pertence exclusivamente a alguém; que lhe é privativo” (Academia Brasileira de Letras, *Dicionário Escolar da Língua Portuguesa*, Com-

panhia Editora Nacional, 2ª edição, 2008).

O fato de a receita ser obtida no exercício de atividade contraprestacional direta não lhe retira a qualidade de receita decorrente de atividade própria.

O que retira a qualidade de receita de atividade própria é ela (receita) decorrer de operações em conta alheia, como a intermediação de negócios ou representação de bens ou serviços de terceiros.

Portanto, a atividade própria contrapõe-se à atividade em conta alheia, e não ao caráter contraprestacional. Este é o primeiro problema do dispositivo legal em questão: além de não existir conceito legal de receitas derivadas de atividades próprias, o conceito elaborado pela Receita Federal do Brasil vai de encontro à tradição, que opõe receitas próprias às receitas em operações em conta alheia.

O segundo problema decorre da interpretação adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, ao representar a União no julgamento da citada arguição de inconstitucionalidade, acerca das receitas que não decorreriam de atividades próprias.

A interpretação adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional não é a que foi veiculada pela Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa nº 247/2002, artigo 47, § 2º. Segundo os excertos da manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, acima transcritos, a União sustentou que as receitas não decorrentes de atividades próprias têm origem no exercício de atividade econômica empresarial. Tal afirmação está motivada no § 4º do artigo 150 da Constituição do Brasil, segundo o qual a imunidade compreende apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes, bem como nos princípios da solidariedade no financiamento da seguridade social, da igualdade e da livre concorrência.

Aplicada a interpretação da Receita Federal do Brasil, não seriam compreendi-

das pela imunidade as receitas obtidas, por exemplo, por entidade filantrópica que prestasse assistência médica gratuita a carentes, quando cobrasse dos não carentes pela prestação dos mesmos serviços. Tais receitas não seriam decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, nem recebidas de associados ou mantenedores, mas sim teriam caráter contraprestacional direto.

De outro lado, adotado o sentido atribuído pela Procuradoria da Fazenda Nacional às receitas oriundas de atividades próprias, as mesmas receitas obtidas por entidade filantrópica, na prestação de serviços médicos a não carentes, estariam protegidas pela imunidade, pois relacionadas com as finalidades essenciais da entidade imune, constituída, neste exemplo, para prestar serviços médicos a carentes, podendo cobrar tais serviços dos não carentes.

Mas, ainda sob a ótica da Procuradoria da Fazenda Nacional, se a mesma entidade imune, em vez de cobrar dos não carentes para financiar a prestação de assistência médica aos carentes, resolvesse produzir brinquedos para manter as atividades filantrópicas, as receitas da exploração empresarial dessa atividade econômica (produção de brinquedos) não seriam imunes à COFINS,

por força do § 4º do artigo 150 da Constituição do Brasil e dos princípios da universalidade do financiamento da seguridade social, da igualdade e da livre concorrência, também previstos na Constituição.

As dificuldades na definição do conceito de receitas decorrentes de atividades próprias ficaram sem resolução pela declaração de inconstitucionalidade material do artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, uma

vez que, para tanto, não era necessária a resolução da inconstitucionalidade formal desse dispositivo.

“(...) a atividade própria contrapõe-se à atividade em conta alheia, e não ao caráter contraprestacional.”

Apesar desse importante julgamento do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, ainda permanece aberta, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a resolução definitiva da questão consistente em saber se a lei complementar poderá limitar o tipo de receita protegida pela imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição do Brasil, especialmente em relação às receitas auferidas no exercício de atividade empresarial não relacionada com a finalidade essencial da entidade beneficente de assistência social. O Supremo Tribunal Federal tem sinalizado em sentido afirmativo. Resta aguardar o julgamento definitivo, pelo seu Plenário, das citadas ações diretas de inconstitucionalidade.





## Eliane Aparecida Dorico

Especialista e mestranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogada tributária em São Paulo/SP.

**A** Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0005632-73.2004.4.03.6102/SP, julgada em 29 de maio de 2013, pelo Órgão Especial do E. Tribunal Federal da 3ª Região, em votação unânime, merece elogios, e bem demonstrou a cultura e alto saber jurídico de seus integrantes, que fizeram Justiça e bem aplicaram os valores e princípios prestigiados pela Constituição Federal.

É incensurável o voto da ilustre Desembargadora Federal Cecília Marcondes, bem como o voto-vista do preclaro Desembargador Federal Nery Júnior.

Ambos refletem a melhor interpretação constitucional sobre imunidade das contribuições previdenciárias das entidades de assistência social. O voto-vista do Desembargador Federal Nery Júnior traz a posição dominante do Supremo Tribunal Federal.

Interessante observar, primeiramente, que a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é anterior a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, e, assim, adquiriu, por força desta Emenda Constitucional, *status* de lei, ao incidir o preceituado no artigo 2º:

Art. 2º. As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

O acórdão comentado declarou a inconstitucionalidade do artigo 14, X, da referida Medida Provisória, em relação às entidades de assistência social, em confronto com a norma prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

A pergunta que o acórdão responde, em última análise, é: Pode uma imunidade ter seu campo de incidência delimitado por norma de nível inferior? No caso uma medida provisória, que adquiriu *status* de lei?

A resposta é não, taxativamente não.

E, para chegar a esta conclusão, o acórdão primeiro definiu o que se entende por imunidade.

Depois, que a lei não pode criar diferenciação entre atividades próprias e impróprias de entidade de assistência social, considerando que seria atividade imprópria a não vinculada à atividade fim protegida, já que o artigo guerreado da medida provisória delimitou a extensão da imunidade apenas às receitas provenientes das atividades próprias da entidade.

A matéria não é nova, já foi abordada quando se questionou a incidência do imposto de renda sobre as aplicações financeiras destas entidades, oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal já afastou as inconstitucionalidades das legislações pretéritas sobre o assunto, onde o Fisco quis, sem

critério constitucional, cobrar tributo sobre estas operações.

O acórdão bem afirmou que a definição de entidade beneficente seria dada por lei, mas esta não pode cercear a incidência da imunidade, criando figura como atividades próprias e impróprias da entidade de assistência social para fins de imunidade e, finalmente, ressaltou que a imunidade pretende proteger valores em benefício de toda a sociedade.

Assim, espelhou a melhor doutrina sobre a matéria e está de acordo com o espírito da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal.

Preceitua o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal:

Art. 195. (...)

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

Já o artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 dispõe que:

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.

E o artigo 13 diz:

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:

(...)

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.

O acórdão é uma lição de Direito Tributário sobre imunidade, pois explica claramen-

te que veículo normativo de nível inferior não pode cercear a imunidade assegurada pela Constituição.

Paulo de Barros Carvalho define imunidade como:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>1</sup>

Na esteira do pensamento de Paulo de Barros Carvalho, Fabiana Del Padre Tomé doutrina que:

(...) competência tributária consiste na autorização para os entes estatais tributarem.

Esta encontra-se inteiramente definida na Constituição Federal, onde tem suas fronteiras perfeitamente traçadas, sendo fixadas suas balizas demarcatórias.

Fazendo parte de tais balizas está a imunidade tributária, ajudando a delimitar o campo tributário, demarcando, em sentido negativo, as competências tributárias das pessoas políticas. A imunidade não exclui ou limita a competência tributária; ao contrário, consiste em uma regra que, conjugada a outras, tem como resultado a competência tributária constitucionalmente traçada.

É a imunidade tributária, portanto, uma das múltiplas formas de demarcação de competência, a qual se congrega às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre matéria tributária.<sup>2</sup>

1 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 370.

2 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social, à luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 169.

O v. acórdão foi, neste sentido, dando alcance ao artigo 195, § 7º, da Carta Magna, adentrou no núcleo preciso da imunidade tributária, dos valores que a Constituição quis proteger.

Valores estes que estão inseridos no mínimo existencial, ou mínimo vital, no dizer de Ricardo Lobo Torres.<sup>3</sup>

São valores ancorados na ética, na ideia de liberdade, nos direitos humanos e no princípio de igualdade, consubstanciado também no princípio da solidariedade.

A não incidência constitucional sobre as instituições de assistência social configura verdadeira imunidade tributária, e é um dos aspectos de proteção ao mínimo vital.

E, ainda no dizer do mestre Ricardo Lobo Torres, representa a igualdade de chances. A entidade de assistência social é imune à contribuição social, pois realiza trabalho em prol dos pobres e desassistidos, sendo necessário que atue desinteressadamente e com altruísmo na proteção das camadas mais pobres, miseráveis e desassistidas da sociedade.

Estes são os valores que são protegidos por esta imunidade.

Neste sentido, Luciano Amaro define imunidade como:

(...) a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

3 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 175.

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.

“Pode uma imunidade ter seu campo de incidência delimitado por norma de nível inferior? (...) A resposta é não, taxativamente não.”

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando

auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune).<sup>4</sup>

Como bem asseverado no v. acórdão:

- O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal disciplina a imunidade das entidades beneficentes em relação às contribuições para a seguridade social.
- Embora a Constituição tenha aplicado o termo “isentas” no citado artigo, trata-se efetivamente de norma imunizatória, mas para estar acobertada pela imunidade, a instituição deve obedecer às exigências contidas nos ditames legais.

Doutrina Marisa Ferreira dos Santos no sentido de que:

4 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 174-176.

No § 7º do artigo 195, quando se utiliza a expressão “são isentas”, na verdade que se está concedendo imunidade as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.<sup>5</sup>

No mesmo sentido, Wagner Balera e Cristiane Miziara Mussi:

O § 7º, do artigo 195 da Constituição de 1988, dispõe que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. No entanto, é manifesto o equívoco terminológico deste dispositivo constitucional. É, como se sabe, a Lei Magna cuida das denominadas imunidades e não das isenções, que serão objeto de disciplina legal.<sup>6</sup>

E, complementando, Miguel Horvath Junior:

*Dispõe o § 7º do art. 195 da Constituição:*

“São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” (grifo nosso).

Embora o texto constitucional utilize o termo isenção, trata-se de imunidade, pois o preceito de imunidade, como já vimos, é no sentido da previsão de não incidência constitucional. Sobre esta atecnia constitucional, veja a seguinte decisão do TRF da 4ª Região, notadamente o item 3:

“TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. LEI COMPLEMENTAR VERSUS LEI ORDINÁRIA. POSIÇÃO ECLÉTICA. PRECEDENTES DO STF. ART.

195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. PIS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS. VERBA HONORÁRIA.

1. (...)

2. (...)

3. A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a Seguridade Social – contemplou com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social”.<sup>7</sup>

De acordo com todos os doutrinadores pesquisados, que abordam a matéria, há unanimidade de que se trata de imunidade no referido caso.

Pois, uma vez reconhecida que a entidade é beneficente, esta goza de imunidade das contribuições sociais, nos termos do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, e suas receitas não podem ser classificadas em diretas, ou indiretas, próprias ou impróprias, de acordo com a finalidade desenvolvida pela mesma.

É o que determinou o v. acórdão.

A regra imunizante prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal alcança entidades preconizadas nos artigos 203 e 204 da Constituição, que definem o conceito do que se entende por assistência social e, nos termos da lei, no magistério de Roque Carrazza, desde que atendidos os requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.<sup>8</sup>

5 SANTOS, Marisa Ferreira dos. *Direito previdenciário esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 51.

6 BALERA, Wagner; MUSSI, Cristiane Miziara. *Direito previdenciário*. São Paulo: Método, 2009, p. 139.

7 HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito previdenciário*. 8. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 427.

8 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 889-891.

Não encontra guarida na Constituição a diferenciação entre atividades próprias ou impróprias, geradoras da renda das entidades beneficentes, para fins de aplicar na assistência social, única finalidade da sua existência.

Mera lei ordinária, ou medida provisória, não pode cercear os valores protegidos pela Constituição por meio das normas imunizantes, como reconhecido pelo v. acórdão.

Como bem dito na ementa, nos itens 9 a 11, mera norma de hierarquia inferior não pode diminuir a incidência da imunidade prevista constitucionalmente.

Se a entidade é beneficente de assistência social, reconhecida por lei, esta tem direito à imunidade da contribuição social, conforme preceituado no artigo 195, § 7º, da Constituição da República.

Não pode a norma de nível inferior criar diferenças onde a Constituição não o fez, como atividades próprias ou impróprias.

A propósito, isto aconteceu com o Imposto de Renda, em relação às disposições preconizadas pela Lei nº 9.532/1997, em seus artigos 12, 14 e 35, em que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional:

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.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

O Supremo Tribunal Federal naquela oportunidade se manifestou assim, em magístico trecho de voto vencedor:

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO (Relator):

*É peremptória a norma do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, ao vedar, sem qualquer limitação, a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, entre outras entidades, das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.*

Assim sendo, mostra-se de todo irrelevante o fato considerado pela recorrente para afastar a imunidade, de que, no caso, está-se diante de tributo que pode ser transferido aos inquilinos, além de não se tratar de atividade típica da instituição social, posto enquadrar-se no campo da exploração de atividades empresariais, devendo sujeitar-se, portanto, à tributação.

*Ora, cuidando-se de imunidade constitucional, desde que a instituição de assistência social preencha os requisitos legais, não importa saber se os imóveis de sua propriedade são locados ou não. É que a imunidade cobre patrimônio, rendas e serviços, não havendo distinção quanto ao uso direto ou à locação de imóveis da beneficiária.*

(RE nº 257.700/MG, Relator Ministro Ilmar Galvão, 13/6/2000)

Desta forma, tratando-se de imunidade constitucional, desde que a instituição de assistência social preencha os requisitos legais, não importa saber se sua receita é própria ou imprópria, pois a Constituição não faz esta diferenciação.

*Toda instituição de assistência social, que atende aos pobres, necessitados, miseráveis, carentes e excluídos da sociedade, visando a proteção do mínimo vital prestigiado pela Constituição, é imune a contribuição social – COFINS para a manutenção de suas atividades.*

*Pouco importa se tem receita derivada de aplicação financeira, e se tem lucro, ou cobra por alguns serviços prestados.*

A Constituição não faz esta diferença.

Onde a norma não diferencia, não pode o intérprete diferenciar, em elementar regra de hermenêutica.

O v. acórdão confirmou esse entendimento.

Se naquela oportunidade ficou decidido que o dinheiro arrecadado pela instituição de assistência social, para não ficar ocioso, pode ser aplicado no mercado financeiro, momentaneamente, para depois ser utilizado em obras de assistência social, sem a incidência de imposto de renda, o mesmo se aplica, com mais razão, às contribuições sociais.

É a finalidade teleológica do texto maior da Carta Magna.

Preceitua o artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal:

“(..) a lei não pode criar diferenciação entre atividades próprias e impróprias de entidade de assistência social.”

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;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Ora, se o item “c” diz expressamente *renda*, logo, estão compreendidos os ganhos do mercado de capital que, indiretamente, ou ato contínuo, serão aplicados nas atividades fins das entidades de assistência social.

Por se tratar de imunidade expressamente prevista na Constituição Federal, qualquer norma que a limite deve ser profligada do ordenamento jurídico, como o

artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que criou uma distinção entre atividade própria ou imprópria da entidade de assistência social, diferença esta não

prevista na Constituição.

O v. acórdão é paradigma de toda orientação e interpretação para a aplicação correta da imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Seguiu a melhor doutrina, tanto de Direito Tributário, quanto de Direito Previdenciário, e é um exemplo a ser seguido por todos os aplicadores do Direito, no que concerne à imunidade.

Que sirva de lição para o nosso legislador ordinário, para se evitar futuras leis inconstitucionais, nesta matéria.



## Mauro Spalding

Graduado em Direito (PUC/SP) e Administração de Empresas (FIA). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (PUC/Cogea) e IBDT (USP). Mestre em Direito Econômico e Social (PUC/PR). Juiz Federal na 3ª Região. Professor e ex-Diretor da Escola da Magistratura Federal do Paraná. Professor do curso de Pós-graduação em Processo Civil da PUC – Curitiba.

**E**m maio de 2013, o Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, pronunciou a inconstitucionalidade do artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que havia limitado a *isenção* da COFINS das instituições de caráter filantrópico apenas às receitas próprias das entidades, excluindo do benefício as receitas não decorrentes de atividades próprias.

A Arguição de Inconstitucionalidade nº 0005632-73.2004.4.03.6102/SP foi admitida incidentalmente no Mandado de Segurança Coletivo em que o Sindicato das Santas Casas de Misericórdia e Hospitais Filantrópicos de Ribeirão Preto e Região pretendia afastar a exigibilidade da COFINS sobre o total das receitas (e não apenas daquelas oriundas de atividades próprias) dos hospitais a ele filiados, tendo por fundamento a *imunidade* tributária prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

A íntegra do referido acórdão consiste em verdadeira aula de direito tributário, na qual os Desembargadores Federais Cecília Marcondes (relatora), Carlos Muta (que propôs durante o julgamento da apelação que o tema fosse submetido ao Órgão Especial na forma de arguição de inconstitucionalidade) e Nery Júnior (que apresentou voto-vista) debruçaram-se sobre a Teoria Geral do Direito Tributário, abordando temas referentes à incidência e aplicação das normas tributárias e os institutos da imunidade e isenção tributárias.

Não por outro motivo o acórdão foi selecionado pelo corpo editorial desta Revista para a abordagem puramente acadêmica que aqui é exposta, certamente, sem o intuito de opinar sobre o processo (até porque pendente de decisão por instâncias superiores), nem influenciar o seu julgamento final, senão apenas analisar sob o prisma técnico os pertinentes e relevantes aspectos jurídicos abordados com maestria por seus julgadores.

Concluiu a Corte, com sabedoria, que a norma jurídica questionada (art. 14, X, da MP nº 2.158-35/2001) violava a imunidade de contribuições sociais assegurada às entidades beneficentes de assistência social, preconizada no artigo 195, § 7º, da Constituição, que assim preceitua:

Art. 195. (...)

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

Como se sabe, embora semanticamente o texto constitucional refira-se à *isenção*, ontologicamente está-se diante de verdadeira *imunidade* tributária, como, aliás, já pronunciou há tempos o STF.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Nesse sentido: "(...) A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do STF já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição Federal,

E a distinção mostra-se relevante, na medida em que a imunidade tributária, enquanto “norma de incompetência *posta na Constituição*, que limita outra norma constitucional atributiva de poder, modelando a competência de cada ente político da Federação”<sup>2</sup> tem maior densidade axiológica que a isenção tributária, porque caracterizada por uma regra que “se dá no plano da *legislação ordinária*”,<sup>3</sup> seja a isenção admitida como uma dispensa legal do pagamento do tributo devido excepcionada do campo de incidência tributária,<sup>4</sup> seja entendida como uma não-incidência legalmente declarada.<sup>5</sup> Em síntese, “a isenção depende exclusivamente de uma lei e a imunidade depende exclusivamente da Constituição”.<sup>6</sup>

Dentro da ordenação jurídica global de uma coletividade que tem as normas constitucionais (regras e princípios) como a lei fundamental da sociedade, não pode uma norma infraconstitucional aviltar o que se encontra expresso (ou implícito) na norma que lhe é hierarquicamente superior (e até mesmo lhe dá fundamento de validade). Assim, se determinado fato jurídico é protegido contra a tributação pela imunidade assegurada na Constituição, nenhuma norma infraconstitucional pode pretender tributá-lo, sob pena de ser fulminada pelo vício de inconstitucionalidade, tornando-se inválida e, portanto, sem eficácia.<sup>7</sup>

a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social.” (RMS 22.192, Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, j. 28/11/1995, DJ 19/12/1996.)

2 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 921.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 119.

4 Como lecionam Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Souza, Bernardo Ribeiro de Moraes, Amílcar de Araújo Falcão ou Gilberto de Ulhôa Canto, dentre outros.

5 Que tem por principal defensor a doutrina de José Souto Maior Borges.

6 DA SILVA, Edgard Neves. Imunidade e isenção. In: *Curso de direito tributário*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). 4. ed. São Paulo: CEJUP, 1995, v. 1, p. 255.

7 O Professor Goffredo Telles Junior chega até mesmo a afirmar que normas inconstitucionais são tidas por “não

Foi o que ocorreu com o artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 que, dentre inúmeras outras Medidas Provisórias editadas às pressas em agosto de 2001 com o fito de eternizar-se no mundo jurídico pelo artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32 publicada no mês seguinte, teve o seguinte enunciado:

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.<sup>8</sup>

Apoiada na ciência pré-jurídica das Finanças, pretendeu a referida norma tributar as receitas decorrentes de atividades *não próprias*, ou seja, oriundas de operações alheias ao objeto social das entidades filantrópicas (por exemplo, receitas decorrentes de aplicações financeiras, de venda de ativo imobilizado, de exploração de estacionamento, lanchonete, etc.), mantendo imunes apenas as receitas relativas às atividades próprias, ou seja, aquelas decorrentes da prestação dos serviços médico-hospitalares (no caso ora analisado).

A técnica legislativa adotada pela Presidência da República na proposição legal dá a impressão de ter sido adotada como forma de camuflar, até intencionalmente, a já vislumbrada inconstitucionalidade veiculada pela norma. A aparência de se estar enfatizando a garantia da imunidade ao descrever a norma com um modal deontico positivo, contudo, acabou sendo desmascarada pelo artigo 93 da própria Medida Provisória nº 2.158-35/2001,

jurídicas”. (*O direito quântico*. 6. ed. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 366).

8 Referido artigo 13, que versava sobre incidência de contribuição ao PIS/PASEP, trazia em seu elenco de entidades as “instituições de caráter filantrópico” (inciso IV), exatamente como se subsumiam conceitualmente as entidades vinculadas ao Sindicato impetrante do Mandado de Segurança Coletivo donde se originou a Arguição de Inconstitucionalidade Cível aqui analisada.

que pretendia revogar expressamente<sup>9</sup> o inciso III do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, que assim disciplinava:

Art. 6º São isentas da contribuição:  
(...)

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

Como se vê, o legislador infraconstitucional, na Lei que instituiu a COFINS no ordenamento pátrio, havia repetido *ipsis literis* a norma de *imunidade* prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, disciplinando no artigo 6º, III, da Lei Complementar nº 70/91 que “são isentas da contribuição as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em Lei”. Ora, é evidente que o fato de uma norma infraconstitucional copiar o enunciado de uma norma constitucional não a desconstitucionaliza. Em relação ao direito tributário, a repetição da proposição normativa de *imunidade* (prevista na Constituição) não transmuta o instituto jurídico em mera *isenção* (prevista na Lei), até porque não faz nenhum sentido isentar-se um fato que já seja albergado pela imunidade, qualquer que seja a definição dada a esses dois institutos jurídicos de direito tributário.

Daí decorre que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em Lei continuam protegidas pela *imunidade* tributária, sendo a repetição do preceito por uma norma hierarquicamente inferior, como se *isenção* fosse, não só dispensável como também atécnica sob a ótica da produção legislativa (quando muito, admitida como forma de enfatizar o que já é

“(...) embora semanticamente o texto constitucional refira-se à isenção, ontologicamente está-se diante de verdadeira imunidade tributária, como, aliás, já se pronunciou há tempos o STF.”

previsto na Lei Maior ou tornar mais didático ao destinatário e intérprete o texto legal). Consequentemente, se genuinamente *isenção* não era, não poderia uma Medida Provisória, porque também infraconstitucional,

revogá-la ou limitar seu campo de incidência, como bem pronunciou o Tribunal Regional Federal no julgado aqui analisado.

Registra-se, ademais, que nem mesmo as “exigências estabelecidas em Lei”, tidas pelo artigo 195, § 7º, da Constituição (e também pelo art. 6º, III, da LC nº 70/91) como condição à fruição da imunidade tributária<sup>10</sup>, seriam suficientes para assegurar a validade do questionado artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Como foi bem explicitado no excerto do julgado de lavra do Desembargador Federal Carlos Muta:

(...) a revogação ocorreu no que concerne não a requisitos a serem preenchidos por entidades beneficentes para o gozo do benefício, mas no tocante ao tipo de receita para fins de definição da isenção e, pois, da incidência fiscal.

O Tribunal revelou estar atento ao fato de o E. STF já ter se pronunciado sobre a possibilidade de fixação, em leis ordinárias (e assim, também em Medidas Provisórias) de *requisitos* para o exercício da imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.<sup>11</sup> Entendeu o TRF, por outro

9 Previu o artigo 93 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001: “Art. 93. Ficam revogados: (...) II – a partir de 30 de junho de 1999: a) os incisos I e III do art. 6º da LC nº 70/91...”.

10 Numa típica norma constitucional que seria qualificada por José Afonso da Silva como “norma de eficácia contida”, e não “limitada” como defendeu a Fazenda Nacional no processo.

11 Como foi no julgamento do pedido de liminar na ADIN 2.028/DF, em que o Ministro Moreira Alves reconheceu a constitucionalidade dos requisitos legais previstos no artigo 55 da Lei Ordinária nº 8.212/91, embora tenha admitido a relevância da tese doutrinária que leciona ser a imunidade tributária uma verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar e, como tal, a *lei* referida

lado, que o afastamento da imunidade das receitas não próprias das entidades filantrópicas seria mais do que o mero estabelecimento de requisitos legais para aproveitamento da imunidade, mas, sim, uma limitação à própria definição do conteúdo material do benefício, o que seria atentatório à Constituição e aviltante à garantia constitucional do contribuinte.

Daí emergiu a conclusão de que, na verdade, a especificação trazida pelo texto da Medida Provisória de que a isenção seria assegurada às “receitas relativas às atividades próprias das entidades” visava a permitir pelo Estado a tributação daquilo que fosse considerado pelo Fisco como receitas oriundas de atividades consideradas *não próprias*, aliás, como já vinha acontecendo em relação à imunidade de impostos também assegurada pela Constituição ao patrimônio, rendas ou serviços de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, c, da CF).<sup>12</sup> O Tribunal evitou, como visto, a perpetração de tal inconstitucionalidade.

No mais, mesmo que frustrada judicialmente, evidenciava-se mais uma tentativa, valendo-se de uma norma jurídica inconstitucional (própria desse emaranhado de tantas outras normas tributárias constantemente editadas pelo governo federal), de materializar a ganância arrecadatória do Estado. Normas como a estampada no artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 contribuíram para a criação do que Alfredo Augusto Becker, há mais de cinquenta anos, já denominava de “manicômio jurídico tributário”, lecionando àquela época e parafraseando R. Liguori e Soares Martinez ao declarar que:

(...) se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes

seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.<sup>13</sup>

A postura política do governo federal com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e de tantas outras Medidas Provisórias (e de Ordens de Serviço, Instruções Normativas, Circulares, Cartas-Circulares, Orientações-Normativas, Normativos, Decretos, Portarias, etc.) editadas com o propósito de aumentar a arrecadação estatal, muitas vezes violando direitos e garantias individuais dos contribuintes, foi a tempo freada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no julgamento ora em comento, demonstrando a preocupação de seus membros com a preservação e garantia da ordem constitucional e dos direitos fundamentais assegurados pela Constituição. No caso aqui comentado, pelo menos em relação às entidades filantrópicas beneficiadas, foi restabelecida a ordem das coisas, preservando-se a imunidade tributária assegurada pelo texto magno às entidades beneficentes de assistência social (incluindo os hospitais filantrópicos), independente da natureza das receitas que são por elas auferidas (decorrentes de atividades próprias ou não próprias).

no art. 195, § 7º, da Constituição Federal só poderia ser a “lei complementar” (art. 146, II, da CF).

12 Restringida pela Lei em relação às receitas oriundas de ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras, ou seja, a receitas oriundas de atividades não próprias das entidades imunes (art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532/97 e art. 15, § 2º, da mesma Lei).

13 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 8-9.



## Rosana Ferri

Estudou Direito na Faculdade de Direito do Largo São Francisco – USP. Foi Procuradora da Fazenda Nacional em São Paulo de 1993 até 1996. Foi aprovada no 6º Concurso para Juiz Federal Substituto da 3ª Região em 1996, atuando como Juíza Substituta desde 1996 até 2004, quando titularizou na 8ª Vara de Execuções Fiscais. Atualmente está lotada na 2ª Vara Cível de São Paulo – Capital.

**A** questão que se coloca é se, em relação às contribuições sociais, é legítima a limitação da aplicação da imunidade constitucional prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal pelas determinações contidas no inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 que, à semelhança dos impostos, fixou que somente os fatos geradores relacionados com as atividades essenciais das entidades beneficentes estariam excluídos da imposição.

Sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, Roque Antonio Carrazza, diz que:

(...) nos termos da Constituição Federal, a assistência social abrange a proteção e o amparo à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, máxime quando estas medidas favorecem os economicamente mais fracos. Compreende, por igual modo, a promoção da integração ao mercado de trabalho, bem como a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência física. (...) A idéia é que ela deve estar voltada para a redução – quando não a eliminação – de desigualdades, carências e injustiças.

Convém que se registre que a assistência social vai além da *oficial*, isto é, daquela que é prestada pelo Poder Público. (...) Logo, a assistência social tanto pode ser prestada pelo Estado como por intermédio de outras pessoas jurídicas de Direito Público ou, até, de pessoas jurídicas de Direito Privado (entidades

filantrópicas).

Estas quando realmente cumprem seus objetivos institucionais, vale dizer, provêm, sem finalidade de lucro, o atendimento às necessidades básicas dos seres humanos (...), devem de todas as formas ser amparadas e incentivadas. Tais entidades coadjuvam o Poder Público no atendimento aos interesses coletivos. Melhor dizendo, avocam atribuições que são típicas do Estado.

Pois bem, é dentro deste espírito que o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal declara “isentas” (na verdade, “imunes”) de contribuição para a Seguridade Social as entidades beneficentes de assistência social (desde que, evidentemente, preencham os requisitos do artigo 14 do CTN, que faz as vezes da lei complementar a que alude o art. 146, II, da CF.<sup>1</sup>

Em verdade, a lei que restou por fixar quais as exigências que determinariam que uma entidade teria a condição de entidade beneficente de assistência social foi a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 55, atualmente revogado pela Lei nº 12.101/2009, devendo ser seguido, desta forma, para o fim de se saber quais são esses elementos, o artigo 14 do CTN, que determina quais

(...) as únicas exigências que devem ser satisfeitas pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 728-730.

imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. São elas: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado, aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Os requisitos alinhados no artigo 14 do Código Tributário Nacional se explicam pelos precípuos fundamentos: (primeiro) se a entidade beneficente se destaca pela sua benemérita atuação e, por isso, dispõe de imunidade tributária, deve aplicar os seus excedentes na própria instituição e não distribuí-los; (segundo) sendo intuito visível do constituinte o incentivo às atividades exercidas pelas entidades beneficentes, sobretudo com vistas a melhoria das condições dos cidadãos brasileiros, nada mais natural que os recursos sejam integralmente aplicados no País e na manutenção dos seus objetivos institucionais; (terceiro) para comprovação das operações efetuadas pelas entidades beneficentes, é correto que mantenham escrituração apropriada, para que o Poder Público possa exercer a fiscalização dos atos das entidades.

Em resumo, as entidades beneficentes que atenderem as exigências estipuladas no prefalado artigo 14 do Código Tributário Nacional, que, como anotado acima, são exigências lógicas e condizentes com o objetivo social das entidades, têm assegurada, de forma inequívoca, a imunidade as contribuições para a seguridade social.<sup>2</sup>

Assim, a entidade que não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação

no resultado, aplicar integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e mantiver escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão é beneficiária da imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

O inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, além dessas exigências, acrescentou a necessidade de que a base de cálculo das contribuições, para permitir a não incidência das mesmas, deveria ser derivada de atividade própria da entidade, requisito não previsto nem na norma constitucional nem na lei complementar que a regulamentou, qual seja, o Código Tributário Nacional.

Temos, portanto, que houve a tentativa de restringir o benefício através de Medida Provisória, que ocupa o mesmo patamar hierárquico das leis ordinárias e, ainda, limitar o que a Constituição Federal não limitou.

Também, tal norma revogou o inciso III do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/1991, que determina, nos termos da Constituição Federal, que são isentas (imunes) as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Pois bem.

Diz a norma cuja constitucionalidade foi questionada:

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assis-

<sup>2</sup> SCHERER, Leandro Pacheco. Considerações acerca da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/artigos/14.pdf>>.

tência 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.

Entendo que a norma supra colocada extrapolou não só a previsão da Lei Complementar como da Constituição Federal, sendo, portanto, ilegal e inconstitucional.

**“(..). exigiu somente que a entidade preenchesse os requisitos necessários para ser considerada beneficente, não fazendo menção ao tipo de receita para o usufruto de tal benefício.”**

A Fazenda Nacional, em suas razões, a fim de defender a constitucionalidade da supra citada norma, faz referência ao artigo 150 da Constituição Federal, que trata das Limitações ao Poder de Tributar:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
**I** - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
**II** - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, inde-

pendentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;  
**III** - cobrar tributos:  
 a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;  
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (*Vide* Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003)  
**IV** - utilizar tributo com efeito de confisco;  
**V** - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela

utilização de vias conservadas pelo Poder Público;  
**VI** - instituir impostos sobre: (*Vide* Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;  
 b) templos de qualquer culto;

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;*

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º. A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada

pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003)

§ 2º. A vedação do inciso VI, *a*, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º. As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera

o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 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.*

§ 5º. A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, *g*. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto

ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Referido artigo regula a imposição tributária através de impostos, não abrangendo as contribuições.

Assim, uma vez que não existem palavras inúteis no Texto Constitucional, reforça-se a ideia de que, da mesma forma que o Constituinte limitou a imunidade relativa a impostos, para as entidades beneficentes de

assistência social, aos fatos geradores que reflitam sua atividade essencial, caso quisesse que tal critério fosse seguido pelas imunidades relativas às contribuições, teria feito constar referida ressalva.

**“(.. ) devendo-se ter, na interpretação da imunidade em referência, a visualização do objetivo desta imunidade, que é incentivar e não onerar as entidades beneficentes.”**

Verifica-se, claramente, que em relação às contribuições a imunidade exigiu somente que a entidade preenchesse os requisitos necessários para ser considerada beneficente, não fazendo menção ao tipo de receita para o usufruto de tal benefício.

Ao basear-se em tal dispositivo para fundamentar a constitucionalidade da norma questionada, fundamenta a limitação da imunidade das contribuições com dispositivo que regula a imunidade relativa aos impostos.

Tal não é possível, haja vista que impostos e contribuições são espécies tributárias diferentes, sendo aquela não retributiva (o que justifica a necessidade de fatos geradores de atividades essenciais da entidade beneficente de assistência social) e esta retributiva (o que explica a inexigência da relação do fato gerador com sua atividade típica), ou seja, as contribuições sociais têm por finalidade financiar as atividades de previdência e as-

sistência social do Estado. Ao recolher tais contribuições, a entidade estaria financiando o que ela já oferta, assistência social. Assim, o que basta para ela ser imune é sua característica assistencial, não a origem da base de cálculo, o fato gerador.

Já em relação aos impostos, estes somente não incidem nos fatos geradores decorrentes de suas atividades essenciais, já que não existe a referência à aplicação dos recursos obtidos através de sua exigência.

A Fazenda Nacional, além de utilizar-se do fundamento constitucional referente à possibilidade de aplicação da imunidade relativa aos impostos, que determina a exigência de ser o fato gerador referente a atividade essencial das entidades beneficentes, também se socorre do princípio da livre concorrência e da isonomia, afirmando que

(...) qualquer atividade extravagante exercida por essas entidades, que for indicativa de uma função empresarial ou econômica, deverá obedecer ao regime tributário apropriado, para não ferir a isonomia de tratamento legal tributário, regra primordial do ordenamento jurídico, reproduzida no § 3º do art. 150 da Constituição para a hipótese de imunidade recíproca, porém aplicável a qualquer entidade desprovida de capacidade econômica tributável que desbordar de suas funções próprias e naturais.

Entendo que, ao fundamentar dessa forma, efetuou-se uma interpretação que buscou em embasamentos não aplicáveis à hipótese a base constitucional para “constitucionalizar” lei inconstitucional. Entretanto, entendo que neste caso não se pode aplicar a interpretação conforme a constituição, porque esta exige, segundo o jurista Luis Henrique Martins dos Anjos, os seguintes requisitos:

1) Deve ser respeitado o instituto jurídico que está em questão. Normalmente, o ato questionado vai estar envolvido com alguma matéria de um instituto jurídico,

e os princípios deste instituto jurídico devem ser respeitados. Se for uma lei sobre tributos, por exemplo, o instituto dos tributos tem toda uma principiologia, implicando o respeito à natureza do instituto que está em discussão.

2) Deve ser respeitado o princípio da razoabilidade, isto é, há que ser uma interpretação razoável, não se podendo forçar uma interpretação. Deve ser uma interpretação autossustentada e sem artificialismos.

3) Também há que se respeitar o princípio da aplicação restritiva, ou seja, quando houver dúvidas, não se faz a interpretação conforme a Constituição. Se houver dúvidas, o Supremo deve declarar a inconstitucionalidade.<sup>3</sup>

No caso em tela, a norma questionada não reflete quaisquer das hipóteses assinaladas pela doutrina acima mencionada, porque 1) fundamenta a base da interpretação em artigo constitucional que trata de espécie tributária diversa; 2) não é razoável, haja vista que não respeita as peculiaridades das contribuições sociais e 3) não é uma interpretação pacífica, trazendo consigo as dúvidas já destacadas.

Nesse sentido é a opinião do DD. Representante do Ministério Público Federal:

(...) deve-se, portanto, salientar que as entidades qualificadas como beneficentes de assistência social, por definição, não buscam em suas atividades o interesse particular, é dizer, não têm fins lucrativos; ao contrário, destinam-se a consecução do interesse reconhecidamente público, que, em última instância,

3 ANJOS, Luis Henrique Martins dos. *A interpretação conforme a Constituição enquanto técnica de julgamento do Supremo Tribunal Federal*. Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.direito.ufrgs.br/processoeconstituicao/cursos/arquivosdocurso/InterpretaCfConst.doc>>. Acesso em: 29 ago. 2006. *Apud* DORNELES, Tatiana Poltosi. *O controle de constitucionalidade e a interpretação conforme a Constituição*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, IX, n. 35, dez 2006. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1528](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1528)>. Acesso em out. 2013.

tendem à concretização dos objetivos fundamentais da República do Brasil, tal como a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I e III da CF).

Sob esta perspectiva, a isonomia estaria quebrada caso tais entidades fossem tributadas em nome de atividades estatais na ordem social. Isso porque seu patrimônio estaria sendo afetado, ou melhor, fração dele estaria sendo retirada para custear atividade na ordem social precisamente à qual se destina como razão de sua constituição.

A exigência, da natureza mesma de tais entidades, de não visarem ao lucro, isto é, por meio da atividade que exercem não terem a finalidade de aumento patrimonial, mas terem por objetivo assistirem às pessoas que de seus serviços necessitem, mormente os hipossuficientes, torna inviável a cobrança de contribuição social, "in casu", a COFINS. Sendo a COFINS a contribuição para o financiamento da seguridade social, e esta o conjunto de ações integradas de iniciativas dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar os

direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 da CF), o exercício de atividade por agentes da própria sociedade civil nesse campo afasta a possibilidade de prestação pecuniária compulsória ao Estado, para o custeio de atividades no referido ramo. Isso porque a contribuição tem por finalidade retirar fração do patrimônio do particular, destinado à satisfação das necessidades particulares, para que seja ele direcionado a satisfação dos interesses públicos; sendo assim, as entidades beneficentes de assistência social já se destinam a essa incumbência; não são entes destinados à satisfação de interesses particulares, sendo, com efeito, parceiras do Estado no desempenho de serviços de interesse social.

Desta forma, temos ser inconstitucional o inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tanto em seu aspecto material como em seu aspecto formal, devendo-se ter, na interpretação da imunidade em referência, a visualização do objetivo desta imunidade, que é incentivar e não onerar as entidades beneficentes.



## Valdeci dos Santos

Juiz Federal titular da 2ª Vara Federal de Campinas. Juiz Federal convocado para as Turmas Suplementares das 1ª e 2ª Seções do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (2007-2009). Professor Universitário. Ex-Professor de Direito Constitucional nas Faculdades de Direito da PUCAMP, FMU e UNIP. Ex-Procurador do Município de São Paulo. Autor do livro *Teoria Geral do Processo, Millennium*, Campinas.

### 1. Notas introdutórias.

**A** doutrina contemporânea tem realçado que o controle de constitucionalidade das leis opera como meio de garantia e defesa da Constituição. Nesse sentido, Gilmar Ferreira Mendes assevera que:

(...) o reconhecimento da supremacia da Constituição e de sua força vinculante em relação aos Poderes Públicos torna inevitável a discussão sobre formas e modos de defesa da Constituição e sobre a necessidade de controle de constitucionalidade dos atos do Poder Público, especialmente das leis e atos normativos.<sup>1</sup>

Com efeito, o controle de constitucionalidade tem por objetivo expungir do ordenamento a norma jurídica que se mostra incompatível ou que se revela em confronto com norma contida na Lei Fundamental. Trata-se, pois, de processo de verificação da adequação formal e material de um ato jurídico, principalmente da norma legal, ou mesmo de norma emanada do constituinte derivado, quando cotejadas com a Constituição.

Assim, funciona o mecanismo de controle de constitucionalidade na

defesa da ordem jurídica consagrada pela Constituição. E, por isso, José Horácio Meirelles Teixeira preleciona que:

(...) se a Constituição é suprema na hierarquia das normas, e se essa supremacia decorre de razões políticas e jurídicas poderosíssimas (estabilidade do Estado e da ordem jurídica, segurança dos direitos civis e políticos dos indivíduos), é bem de ver-se a necessidade imprescindível, em que se encontra a própria Constituição, de organizar um sistema ou processo adequado de sua própria defesa, em face dos atentados que possa sofrer, quer dos Parlamentos, através das leis ordinárias, quer dos órgãos e agentes executivos, seja através de atos normativos, como os regulamentos, as instruções, etc., seja mediante atos administrativos, isto é, aqueles atos jurídicos de alcance individual, praticados pela Administração.<sup>2</sup>

Nesse contexto, a Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005632-73.2004.4.03.6102/SP, submetida ao Órgão Especial do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ensejou à Corte oportunidade para exercer uma de suas mais relevantes atribuições, qual seja, na ausência de manifestação expressa do Supremo Tribu-

<sup>1</sup> MENDES, Gilmar. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1006.

<sup>2</sup> TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. *Curso de direito constitucional*. Revisto por Maria Garcia. Rio de Janeiro: Fofense Universitária, 1991, p. 372.

nal Federal, decidir sobre a compatibilidade ou não da norma contida no artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quando confrontada com a norma inscrita no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

## 2. Questões processuais relevantes contidas na decisão comentada.

A arguição de inconstitucionalidade mencionada teve sua relevância admitida perante a Terceira Turma, em sessão de julgamento realizada no dia 06/05/2010, que, à unanimidade, decidiu submeter a apreciação do mérito da questão ao Órgão Especial, acompanhando o voto-vista do eminente Desembargador Federal Carlos Muta, deixando exarado Sua Excelência o seguinte:

(...) a hipótese não é, a meu ver, de apreciação direta do mérito por

**“(...) não incidência constitucional quer dizer imunidade.”**

esta Turma, em face do que estabelece o artigo 97 da Constituição Federal e a Súmula Vinculante nº 10/2008, mas sim a de formulação de juízo de admissibilidade disto que é, na verdade, não menos do que uma arguição de inconstitucionalidade a fim de que, assim concluindo este órgão fracionário, seja a controvérsia sujeita ao julgamento pelo Órgão Especial desta Corte.

Revela-se inequívoco o acerto da Terceira Turma ao reconhecer a relevância da questão constitucional ventilada em sede de recurso de apelação por vislumbrar a inconstitucionalidade do artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e submeter o deslinde da matéria ao Órgão Especial da Corte, considerando inexistir pronunciamento sobre o assunto por parte do Supremo Tribunal Federal, pois, conforme dispõe o artigo 97 da Constituição Federal:

Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos

membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Referida norma constitucional consagra o chamado princípio da reserva de plenário e expressa a cautela com que os tribunais devem deslindar as questões constitucionais, até em homenagem à presunção de constitucionalidade de que gozam a lei ou o ato normativo.

Aliás, ainda em homenagem ao princípio da reserva de plenário, a Súmula Vinculante nº 10, aprovada na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 18/06/2008, dispõe:

Súmula Vinculante nº 10: Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta a sua incidência, no todo ou em parte.

mente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta a sua incidência, no todo ou em parte.

Convém lembrar que os tribunais somente poderão declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo com o *quorum* de maioria absoluta de seus membros, anotando José Afonso da Silva que referida regra

(...) confere solenidade à declaração de inconstitucionalidade e que há dois valores ponderados pela norma. Por um lado, o valor da supremacia constitucional, que exige seja respeitado pela lei, e, quando não respeitado, deve ser prestigiado com a declaração de inconstitucionalidade da lei infratora.<sup>3</sup>

O outro, prossegue o ilustre professor,

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 517.

(...) é o valor da estabilidade da ordem jurídica, que requer que a declaração, no caso, tenha o significado de um pronunciamento do tribunal na sua expressão maior, que é seu Plenário, não de uma simples fração dele; e que este o faça representativamente, pela maioria absoluta de seus membros.<sup>4</sup>

Ademais, há outros relevantes aspectos a considerar relativos à celeridade e ao princípio da duração razoável do processo, tendo o Pretório Excelso, no julgamento do RE 199.017-1/RS, decidido que:

(...) uma vez declarada a inconstitucionalidade de determinada norma legal pelo Órgão Especial ou pelo Plenário do Tribunal, ficam as Turmas ou Câmaras da Corte autorizadas a aplicar o precedente aos casos futuros sem que haja a necessidade de nova remessa àqueles órgãos, porquanto já preenchida a exigência contida no art. 97 da CF.

Certamente, a aplicação de precedente em casos tais contribui para a celeridade processual, na medida em que reduz o tempo de tramitação do feito.

Convém finalizar o tópico lembrando que, decidida a arguição de inconstitucionalidade no âmbito do Órgão Especial, ou do Plenário, prossegue a Turma no julgamento do recurso que fora sobrestado, aplicando o quanto restou decidido sobre a questão constitucional.

### **3. A matéria de mérito veiculada na arguição de inconstitucionalidade em tela.**

O presente comentário reporta-se à arguição de inconstitucionalidade da norma contida no inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que restaria em

contrariedade com o disposto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, ao reduzir o alcance material da imunidade prevista neste último dispositivo constitucional.

Para a melhor compreensão do caso vale a pena transcrever a letra da Constituição naquilo que interessa para o seu estudo:

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.

Portanto, trata o *caput* de estabelecer um dos esteios de organização da Seguridade Social que é o da diversidade da base de custeio, termo mais adequado que financiamento, pois, de fato, a consecução de seus altos objetivos passa pela arrecadação dos recursos necessários para o pagamento das prestações sociais devidas.

Anote-se, contudo, que, ao lado da instituição de fontes diretas e indiretas destinadas ao custeio do sistema de proteção criado pela seguridade social inscrito na vigente Carta da República, tratou o legislador constituinte de proteger sob o manto da imunidade determinadas situações, e a primeira delas consta da segunda parte do inciso II, do artigo 195, que assegura não incidir a contribuição social sobre os proventos das aposentadorias e das pensões concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201.

Ora, não incidência constitucional quer dizer imunidade e a razão de ser de a norma excepcionar a incidência de contribuição social sobre referidos proventos, desde que no âmbito do regime geral de previdência, é que,

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 517.

em relação aos servidores públicos, a Lei nº 9.783/1999 tratou de criar contribuição social incidente sobre proventos pagos aos inativos.

A outra hipótese de imunidade consagrada no artigo 195 encontra-se inscrita no seu § 7º, que exclui da incidência de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social, desde que estas cumpram os requisitos previstos em lei.

Referidos requisitos legais constam do artigo 14 do Código Tributário Nacional, que subordina a imunidade ao cumprimento das seguintes exigências: não distribuírem as entidades qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; aplicarem integralmente no país os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Entendo que o cumprimento desses requisitos é o quanto basta, até porque o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado pelo artigo 44 da Lei nº 12.101, de 27/11/2009.

Impõe-se, nesse passo, concluir que o § 7º acima mencionado tratou de instituir imunidade em favor das entidades beneficentes de assistência social, desde que cumpridos os requisitos previstos em lei e, em nenhum momento, outorgou ao legislador infraconstitucional poderes para dispor sobre o seu conteúdo material, restando este fora do alcance de qualquer aventura legiferante.

Contudo, a legiferação aventureira se deu por meio da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que dispôs o seguinte:

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:  
(...);  
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.

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.

Da inteligência das normas legais acima, resta claro que as instituições de assistência social e de caráter filantrópico, dentre outras mencionadas no artigo 13, foram beneficiadas, a partir de 1º de fevereiro de 1999, com imunidade da COFINS incidente sobre as receitas relativas às suas atividades próprias. Ocorre, todavia, que, assim dispondo, o legislador da citada medida provisória acabou por estabelecer para tais entidades uma classificação peculiar de receitas compreendendo aquelas (a) derivadas de *atividades próprias* e aquelas (b) derivadas de *atividades impróprias*.

Quanto ao que se deve entender por receitas derivadas das atividades próprias da instituição de assistência social e de caráter filantrópico, a Instrução Normativa da SRF nº 247, de 21/11/2002, dispõe, no artigo 47, § 2º, o seguinte:

Art. 47. (...)

§ 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.

*Contrario sensu*, todas as demais receitas auferidas devem ser tidas como decorrentes de atividades impróprias.

Assim sendo, não há dúvida de que a norma contida no artigo 14, X, da Medida

Provisória nº 2.158-35/2001, desbordou dos limites do permitido pelo artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, pois este conferiu à lei apenas o estabelecimento dos requisitos necessários para que as entidades beneficentes de assistência social façam jus à imunidade, enquanto aquela avançou para definir receitas cobertas pelo benefício constitucional – as decorrentes de atividades próprias – e receitas sujeitas à incidência da COFINS – as decorrentes de atividades impróprias –.

Ora, o legislador infraconstitucional jamais recebeu outorga do legislador constituinte para definir o conteúdo material do benefício em tela, desbordando – com a sua atuação legiferante –, dos contornos claramente definidos pela norma constitucional. A consequência disso é a inconstitucionalidade da regra veiculada por meio da mencionada medida provisória.

Aliomar Baleeiro no seu clássico conceito de imunidades tributárias anota, de forma peremptória, que “se tratam de vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras”<sup>5</sup>. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam.

Daí o registro percuciente da relatora, Desembargadora Federal Cecília Marcondes, quando assevera que:

(...) tendo o legislador infraconstitucional restringido a vontade do constituinte, que estabeleceu o benefício fiscal, ora discutido, às entidades beneficentes de assistência social, e somente a elas, uma vez atendidas as exigências estabelecidas em lei, sem qualquer restrição com

relação ao tipo de atividade por elas desenvolvida, mister se faz concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo legal ora apreciado.

#### 4. Conclusões.

A Constituição não suporta a existência de norma legal em confronto com ela, por isso dispõe de mecanismo de defesa de sua inteireza e de compatibilidade à sua letra e ao seu espírito de todas as normas integrantes do ordenamento jurídico. Em face de norma jurídica colidente e, portanto, incompatível, o meio adequado de proteção da indenidade constitucional deve ser acionado, como ocorreu no caso em tela, pela via própria da arguição de inconstitucionalidade.

Inequívoco o acerto da Egrégia Turma ao reconhecer a relevância da questão constitucional ventilada por vislumbrar a inconstitucionalidade do artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em confronto com o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, submetendo a matéria ao crivo do Órgão Especial da Corte, considerando inexistir pronunciamento sobre o assunto por parte do Supremo Tribunal Federal.

De fato, conforme já apontado, o artigo 195, § 7º, do Texto Constitucional, instituiu imunidade em favor das entidades beneficentes de assistência social, desde que cumpridos os requisitos previstos em lei.

Em razão disso, não há dúvida de que a norma contida no artigo 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, desbordou dos limites do permitido pelo artigo 195, § 7º, da Constituição, avançando para definir como receitas sujeitas à incidência da COFINS as decorrentes de atividades impróprias.

O legislador infraconstitucional jamais

“(...) conferiu à lei apenas o estabelecimento dos requisitos necessários para que as entidades beneficentes de assistência social façam jus à imunidade.”

5 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 82.

recebeu outorga do legislador constituinte para definir o conteúdo material da imunidade, tendo, com sua atividade legiferante, ultrapassado os contornos definidos pela norma constitucional e a consequência disso é a inconstitucionalidade da regra veiculada por meio da mencionada medida provisória.