

**PODER JUDICIÁRIO****TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO****ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005632-73.2004.4.03.6102/SP
2004.61.02.005632-7/SP**

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES
ARGÜENTE : SINDICATO DAS SANTAS CASAS DE MISERICORDIA E HOSPITAIS
FILANTROPICOS DE RIBEIRAO PRETO E REGIAO
ADVOGADO : JOSE REINALDO NOGUEIRA DE OLIVEIRA e outro
ARGÜÍDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

EMENTA

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 2158-35/01.

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 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 2158-35/01, 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 2158-35/01, 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.

CECÍLIA MARCONDES
Desembargadora Federal Relatora

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CECILIA MARIA PIEDRA MARCONDES:10034

Nº de Série do Certificado: 161A1B5390313346

Data e Hora: 04/06/2013 18:37:02

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005632-73.2004.4.03.6102/SP
2004.61.02.005632-7/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES
ARGÜENTE : SINDICATO DAS SANTAS CASAS DE MISERICORDIA E HOSPITAIS
: FILANTROPICOS DE RIBEIRAO PRETO E REGIAO
ADVOGADO : JOSE REINALDO NOGUEIRA DE OLIVEIRA e outro
ARGÜÍDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

VOTO

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 2158-35/2001, 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 2158-35/01, 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 n° 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n° 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n° 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 n° 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 n° 42, de 19.12.2003)

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

§ 2° - 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.

§ 3° - 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.

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

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

§ 6° - 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.

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

§ 8° - 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.

§ 8° 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 n° 20, de 1998)

§ 9° 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 n° 20, de 1998)

§ 9° 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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 RIBEIRAO PRETO E REGIÃO, buscando afastar a exigibilidade da COFINS, alegando, em suma, que, apesar do artigo 6º, III, da LC n° 70/91, que prevê **isenção** para entidades beneficentes de assistência social, a MP n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 2158-35/2001 e a conseqüente 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 2158-35/01, 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 2158-35/01 - 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 2158-35/01, 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 Fundamentalis" é expressa em exigi-la, o que, reitera-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 2158-35/01 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 argüição 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 2158-35/01 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 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:

"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 Fundamental" 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":

"1.º) Já comentei o § 4º do art. 150 da forma seguinte:

"Parece-me que o § 4.º 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 á 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 outrora, 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 Concordância 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 Constituição. 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 - relembre-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 2158-35/2001 é, em descompasso com as mais comezinhas 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 positus", REQUER O PROCESSAMENTO E JULGAMENTO da presente argüição de inconstitucionalidade, para que, ao final, seja proclamada a TOTAL CONSTITUCIONALIDADE do art. 14, X, da MP nº 2158-35/2001."

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 argüição 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 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.

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 2158-35/01, 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 2158-35/01, 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 reconhecidamente 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 legislação infraconstitucional, às receitas das atividades próprias da entidade afronta o preceito constitucional, descaracterizando 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 2.158-35/01 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.

CECÍLIA MARCONDES
Desembargadora Federal Relatora

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CECILIA MARIA PIEDRA MARCONDES:10034
Nº de Série do Certificado: 161A1B5390313346
Data e Hora: 29/09/2011 16:20:45

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005632-73.2004.4.03.6102/SP
2004.61.02.005632-7/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES
ARGÜENTE : SINDICATO DAS SANTAS CASAS DE MISERICORDIA E HOSPITAIS
FILANTROPICOS DE RIBEIRAO PRETO E REGIAO
ADVOGADO : JOSE REINALDO NOGUEIRA DE OLIVEIRA e outro

ARGÜÍDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

RELATÓRIO

Trata-se de arguição de inconstitucionalidade do inciso X, do artigo 14 da Medida Provisória nº 2158-35/01, 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 2158-35/01 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 8212/91.

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 8212/91, 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 8212/91, 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 2158-35/01 que determinou a observância das exigências previstas no art. 55, da Lei nº 8212/91.

O Ministério Público Federal opinou pelo improvinimento 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 arguição de inconstitucionalidade do art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2158-35/01 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 2158-35/01 - 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 8212/91 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 2158-35/2001, 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 argüição de inconstitucionalidade, para ao final ver

declarada a total constitucionalidade do art. 14, X, da MP nº 2158-35/2001. (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.

CECÍLIA MARCONDES
Desembargadora Federal Relatora

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CECILIA MARIA PIEDRA MARCONDES:10034

Nº de Série do Certificado: 161A1B5390313346

Data e Hora: 29/09/2011 16:20:48

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005632-73.2004.4.03.6102/SP
2004.61.02.005632-7/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES
ARGÜENTE : SINDICATO DAS SANTAS CASAS DE MISERICORDIA E HOSPITAIS
FILANTROPICOS DE RIBEIRAO PRETO E REGIAO
ADVOGADO : JOSE REINALDO NOGUEIRA DE OLIVEIRA e outro
ARGÜÍDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

VOTO-VISTA

O 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, assembléia 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, reveste-se 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.

NERY JÚNIOR
Desembargador Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): NERY DA COSTA JUNIOR:10037

Nº de Série do Certificado: 16D20BEA1C864285

Data e Hora: 28/02/2013 14:29:55
