



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10730.004585/00-47
Recurso nº	201-118.622 Especial do Procurador
Matéria	Cofins
Acórdão nº	02-02.894
Sessão de	28 de janeiro de 2008
Recorrente	Fazenda Nacional
Interessado	Universidade Federal Fluminense

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996

Ementa:

COFINS. SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.

Nos termos do art. 3º do Decreto nº 4.524/2002, com matriz legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 e no art. 2º da Lei nº 9.718/98, são contribuintes da Cofins as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, dentre as quais não se enquadram as autarquias, por serem pessoas jurídicas de direito público.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

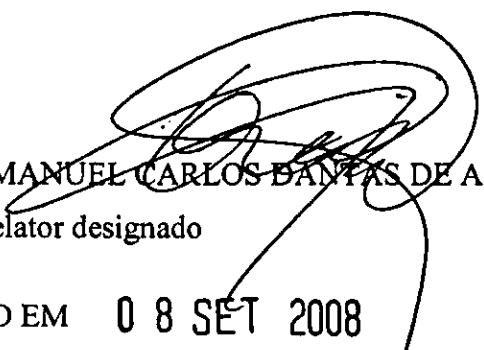
ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres, Julio César Vieira Gomes, Mizael Lima Barreto e Antonio Praga que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado).

D

D



ANTONIO PRAGA
Presidente



EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator designado

FORMALIZADO EM 08 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FABÍOLA CASSIANO KERAMIDAS (SUBSTITUTA CONVOCADA), ANTONIO LISBOA CARDOSO (SUBSTITUTO CONVOCADO), MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, LEONARDO SIADÉ MANZAN, ELIAS SAMPAIO FREIRE, RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA E ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. AUSENTES JUSTIFICADAMENTE OS CONSELHEIROS GILENO GURJÃO BARRETO E DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA



Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 04/09/1997 para exigir o crédito tributário em razão de falta de recolhimento da Cofins nos períodos de apuração discriminados na fl. 02, todos compreendidos entre abril de 1992 e dezembro de 1996.

A Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário por meio do Acórdão nº 201-76.344 (fls. 283/296), no qual ficou decidido que a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo à Cofins é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador e que a Universidade Federal Fluminense faz jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88, por ser entidade de assistência social e por ter atendido aos requisitos do art. 14 do CTN.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 298/309) com fulcro na contrariedade à lei prevista no art. 32, I, do anexo II à Portaria MF nº 55/98. Relativamente à decadência, alegou que os órgãos administrativos de julgamento não podem negar vigência ao art. 45 da Lei nº 8.212/91, sob mera alegação de sua inconstitucionalidade. O referido dispositivo legal está em harmonia com as normas superiores porque o art. 146, III da CF/88 atribuiu competência ao legislador complementar para dispor sobre decadência e o art. 150, § 4º do CTN ressaltou que a lei ordinária poderia fixar prazo diverso do ali previsto. Relativamente à questão da imunidade, alegou que a isenção do art. 195, § 7º da CF/88 não pode ser confundida com a imunidade do art. 150, VI, “c” e que a isenção do art. 6º, III, da LC nº 70/91 não apara a recorrida porque não foi comprovado o atendimento dos requisitos estabelecidos em lei. A venda de mercadorias e serviços de forma sistemática configura a prática de atos de comércio claramente incompatíveis com a prática da assistência social, sujeitando-se à incidência da Cofins. O fato de as referidas receitas serem auferidas por pessoa jurídica de direito público e de serem regulamentadas pela Lei nº 4.320/64, constituindo receita pública, ou mesmo o fato da destinação ao financiamento do ensino público, não descaracterizam a incidência, uma vez que a hipótese prevista em lei foi plenamente satisfeita e não há, para o caso concreto, previsão de isenção ou imunidade. Requereu a reforma do acórdão recorrido para restabelecer a decisão de primeira instância administrativa, que bem aplicou a legislação ao caso concreto.

Por meio dos Despachos nº 201-095 (fl. 311/312) e 201-310 (fls. 335/336) a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial quanto às questões da imunidade e da decadência.

Regularmente notificado o contribuinte apresentou contra-razões, alegando, em síntese, que não tem faturamento porque não objetiva o lucro. Disse que todas as suas receitas são aplicadas nas atividades-fim de uma universidade pública. Alegou que as chamadas “receitas próprias” são constituídas de diversas fontes de receitas tais como: repasse do SUS aos hospitais escola; inscrição no vestibular; convênios, doações de entidades filantrópicas, entre outras. Acrescentou que desde a impugnação alegou que as indicações das receitas não foram suficientemente especificadas para proporcionar à defesa o embasamento para a contestação dos supostos enquadramentos tributários utilizados no auto de infração. Disse que

a fiscalização interpretou mal os dados fornecidos pela Universidade porque os valores arrecadados não são receita própria, lucro, mas sim arrecadação que se transforma em receita pública objetivando a continuidade da atividade estatal concernente.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado “lançamento por homologação”, deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45, da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º do CTN estabelece o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(grifei)

O art. 173 do CTN assim estabelece:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

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

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

(...)

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social “**apurar e constituir seus créditos**” e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º do CTN.

Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45, da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII do CTN que ***Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.***

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, estabelecer que ***(...) O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.(...).*** O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato imponível não terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII do CTN.

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social deve ser contado pelo art. 173, I do CTN ou pelo art. 45, I da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária com uma lei complementar em sentido material e tal confronto encerra um juízo de inconstitucionalidade, uma vez que não existe lei ilegal.

De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia limitada e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma

hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA-INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)"

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45 da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto no art. 102, III, "b" ou no art. 103 da CF/88, sob pena de usurpar a competência do Poder Judiciário.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII do CTN. Ao contrário, se não existir autolancamento a ser homologado, não haverá extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, VII do CTN e, neste caso, incidirá a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, foram lançados os fatos geradores ocorridos entre abril de 1992 e dezembro de 1996. No termo de verificação a fiscalização informou que não houve pagamento antecipado, o que foi confirmado no documento de fls. 23, no qual a Universidade informou que não pagou porque não sabia que estava sujeita ao recolhimento.

Portanto, não se aperfeiçoou o lançamento por homologação em relação a nenhum dos períodos lançados.

Logo, deve prevalecer a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Neste caso, o lançamento em relação ao período de apuração mais remoto (abril de 1992) poderia ter sido efetuado até 31/12/2002. Tendo a notificação do auto de infração ocorrido em 04/09/1997, claro está que não ocorreu a decadência em relação a nenhum período de apuração.

No mérito, trata-se de investigar se a Universidade Federal Fluminense criada pela Lei nº 3.848, de 18/12/1960 e instituída pela Lei nº 3.958, de 13/09/1961, goza de imunidade às contribuições sociais.

[Assinatura]

Verifica-se às fls. 295 que o acórdão recorrido considerou que a Universidade estava enquadrada na regra do art. 195, § 7º da CF/88, porque *"as instituições de ensino promovem a educação, que é direito social garantido pela nossa Carta Política"*.

Ora, do fato de a educação ser direito social garantido na constituição não decorre logicamente a conclusão de que uma instituição de ensino seja uma entidade beneficente de assistência social. Isto porque, além do art. 203 da CF/88 não ter relacionado o ensino como uma das atividades próprias da assistência social, o art. 197, § 7º, é uma norma daquelas cuja eficácia pode ser contida por meio de lei infraconstitucional.

O art. 197, § 7º da Constituição isentou da contribuição as instituições beneficentes e de assistência social, que atendam aos requisitos previstos em lei.

O enunciado do art. 197, § 7º veicula norma de imunidade específica para as contribuições sociais, que é uma espécie tributária sujeita a um regime jurídico diferenciado daquele a que estão sujeitos os impostos.

As contribuições do art. 149 da CF/88 diferenciam-se dos impostos porque a legitimidade de sua criação somente ocorre se o produto da arrecadação for vinculado ao fim específico que norteou sua criação. Diferentemente, os impostos não podem ter os produtos das respectivas arrecadações vinculados a órgãos, fundos ou despesas, nos termos do art. 167, IV da Constituição, ressalvadas as exceções nele previstas.

Tratando-se de espécies tributárias distintas, os impostos e as contribuições sociais estão sujeitas a regimes jurídicos distintos. Tanto isto é verdade que as contribuições sociais não estão sujeitas à vedação contida no art. 150, III, "b" da Constituição que proíbe a cobrança de impostos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Desse modo, sujeitando-se a regime jurídico próprio, verdadeira exceção à regra geral prevista no art. 146, II, combinado com o art. 150, VI, "c" da CF/88, é válida a interpretação no sentido de que a imunidade prevista no art. 195, § 7º não reclama lei complementar para sua regulamentação, legitimando-se, com isto, os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Fica claro, portanto, que o acórdão recorrido negou vigência ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, por ter considerado que a Universidade era beneficiária da imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88, mas que estava sujeita ao cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN que regulamentou a imunidade relativa aos impostos.

Ora, o art. 2º do Regimento Interno da Universidade Federal Fluminense estabelece o seguinte:

Art. 2º - A UFF tem por finalidade:

I – manter, desenvolver e aperfeiçoar o ensino nas unidades que a integram, bem como promover outras atividades necessárias à plena realização de seus objetivos;

II – promover a pesquisa filosófica, científica e tecnológica, literária e artística;

III – formar pessoal para o exercício das profissões liberais e técnico científicas e de magistério, bem como para o desempenho de altas funções na vida pública e privada;

IV – estender à comunidade, sob a forma de cursos e serviços especiais, as atividades de ensino e os resultados da pesquisa;

V – cooperar com as entidades públicas e privadas na realização de trabalhos de pesquisa e serviços técnico-profissionais, visando ao desenvolvimento fluminense;

VI – estimular os serviços relativos à formação moral e histórica da civilização brasileira, em todos os seus aspectos;

VII – desenvolver o espírito universitário; e

VIII – desenvolver harmonicamente e aperfeiçoar em seus aspectos moral, intelectual e físico a personalidade dos alunos.

Considerando, que a Universidade Federal Fluminense, não é uma entidade beneficente de assistência social e que não existe isenção específica da Cofins para pessoas jurídicas de direito público que promovam a venda mercadorias e serviços, claro está que a Universidade praticou o fato gerador da obrigação tributária relativa à Cofins, estando sujeita à incidência da contribuição nos termos do art. 2º da LC nº 70/91.

Também é irrelevante para elidir a exação a destinação das receitas amealhadas ou a inexistência o intuito de lucro por parte da autarquia especial denominada Universidade Federal Fluminense, pois estas circunstâncias não integram o antecedente normativo de nenhuma regra jurídica que exonere as contribuições sociais.

Relativamente às demais alegações oferecidas nas contra-razões, a leitura da decisão de primeira instância revela que foi feita uma diligência que resultou na juntada dos documentos de fls. 85 a 153 e 163 a 190.

Nas fls. 171, 175, 178, 181 e 184 constam os demonstrativos da composição dos denominados “recursos próprios”, nos quais se pode verificar que são compostos de rendimentos, aluguéis, vendas da produção animal e vegetal, vendas de produtos farmacêuticos e veterinários, receitas de industrialização de produtos alimentares, produção editorial e gráfica, comércio de livros, serviços hospitalares, serviços administrativos, serviços educacionais, consultoria em projetos, fornecimento de hospedagem e alimentação, indenizações, restituições, inscrição em concurso vestibular, repasses do SUS aos hospitais universitários, serviços culturais como teatro e cinema.

A recorrente insurgiu-se contra a tributação dos repasses do SUS pela Cofins. Entretanto, na fl. 195 o julgador de primeira instância deixou claro que os valores em questão não foram sequer incluídos pela fiscalização na base de cálculo da Cofins porque os repasses se realizaram ao amparo de convênio, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.080/90 e foram contabilizados sob a rubrica “transferências correntes”, não estando incluídos na rubrica “recursos diretamente arrecadados” que foi utilizada como base para o lançamento.

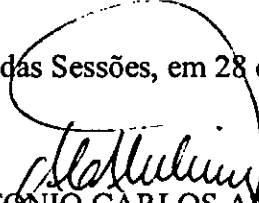
A decisão de primeira instância, às fls. 197/199, excluiu da base de cálculo todos os valores relativos às seguintes receitas: aluguéis, indenizações, restituições e alienações; rendimentos, contribuições sociais, estudos e pesquisas.

Foi mantida a tributação apenas sobre as seguintes receitas: produção vegetal e animal, produção agropecuária, produção industrial de alimentos, produção farmacêutica e veterinária, produção editorial e gráfica, comércio de livros, serviços administrativos, serviços tecnológicos, serviços educacionais, serviços agropecuários e culturais, consultoria em projetos, serviços hospitalares, outros serviços de saúde, serviços odontológicos serviços hospitalares e fornecimento de alimentação, porque todos configuram venda de mercadorias e serviços, nos termos do art. 2º da LC nº 70/91.

Esclareço por fim, que não foram comprovados nos autos nem o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN e nem os do art. 55 da Lei nº 8.212/91 porque segundo a linha de argumentação da recorrente suas receitas não constituem faturamento porque não existe o intuito de lucro e são destinadas ao custeio das atividades da Universidade.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para reformar o Acórdão 201-76.344 e restabelecer a exigência nos moldes definidos pela decisão de primeira instância.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008


ANTÔNIO CARLOS ATULIM



VOTO VENCEDOR

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator-Designado

Reconhecendo a polêmica que o tema encerra e concordando em parte com a conclusão do voto vencido - no sentido de que o prazo decadencial é de dez anos a contar de cada fato gerador, sendo que para mim é irrelevante a antecipação do pagamento -, peço vênia para divergir do ilustre relator por considerar que a autarquia federal autuada não é sujeito passivo da Cofins.

Fosse a autuada uma pessoa jurídica de direito privado, o desatendimento aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 conduziria à manutenção do lançamento porque o litígio se resolveria na linha do voto vencido, à luz da imunidade (ou isenção, já que o referido artigo, inserido numa lei ordinária, parece tratar dessa forma de desoneração tributária, e não de imunidade, por haver esta de ser regulamentada mediante lei complementar, face à exigência do art. 146, II, da Constituição Federal). Não seria suficiente atender ao art. 14 do CTN, porque este trata da imunidade própria dos impostos estatuída no art. 150, VI, "c", do texto constitucional, inconfundível com a imunidade específica das Contribuições para a Seguridade Social prevista no art. 195, § 7º. Como as imunidades são distintas os requisitos também hão de ser distintos, pelo que não serve à Cofins o art. 14 do CTN, mas o art. 55 da Lei nº 8.212/91 (seja este visto como relativo à imunidade, nos termos do voto vencido, ou isenção, como me parece).

De todo modo, diante da personalidade jurídica da autuada entendo que perdem importância os requisitos da imunidade (ou isenção). A lide há de ser dirimida levando em conta a sujeição passiva da Cofins, a impedir que a exação atinja uma pessoa jurídica de direito público, como é a autarquia autuada.¹

Nos termos do art. 3º do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS e da Cofins), com supedâneo legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 e no art. 2º da Lei nº 9.718/98, são contribuintes da Cofins as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, dentre as quais não se enquadram as autarquias, por serem pessoas jurídicas de direito público.

Não se trata de imunidade, tampouco de isenção, mas de não-incidência em virtude de as pessoas jurídicas de direito público, ainda quando exerçam atividades comumente desenvolvidas por empresas e outras pessoas jurídicas de direito privado, não contribuírem para a Cofins.

Destaco, por oportuno, a similitude entre a Cofins e o PIS Faturamento, ambas a gravarem as pessoas jurídicas de direito privado, contraposta à incidência, apenas do PIS, sobre

¹ No sentido de que as autarquias são pessoas jurídicas de direito público a doutrina parece unânime. Dentre tantos autores, menciono os seguintes: MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 301-302; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. Malheiros: São Paulo, 1998, p. 102; e FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. Malheiros: São Paulo, 1998, p. 117.

as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público. Observe-se a legislação do PIS.

LEI Nº 9.715/98/98:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

~~*II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários; (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 24.8.2001)*~~

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

MP Nº 2.158-35/2001:

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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

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

V - sindicatos, federações e confederações;

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

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

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

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

A MP nº 2.158-35/2001, no que revogou o inc. II do art. 2º da Lei nº 9.715/98, definiu os diversos sujeitos passivos do PIS sobre a folha de salários, dentre eles não incluindo



as autarquias exatamente porque elas continuam insertas no inc. III do citado artigo, dentre as pessoas jurídicas de direito público.

Na hipótese de incidência da Cofins, inexistente dispositivo equivalente ao inc. III do art. 9.715/98. Isto porque a Cofins, assim como o PIS Faturamento, atinge somente as pessoas jurídicas de direito privado, como informa o art. 2º da Lei nº 9.718/98, cuja dicção é a seguinte (negrito acrescentado): “Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, **devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado**, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.”

Posterior à Lei nº 9.718/98, o art. 3º do Decreto nº 4.524/2002, em perfeita consonância com a Lei, repetiu a limitação imposta à sujeição passiva da Cofins. A redação é a seguinte (negrito acrescentado):

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, art. 6º, inciso II).

Dessarte, a hipótese de incidência da Cofins não admite, como sujeito passivo, pessoa jurídica de direito público. A sujeição passiva desta Contribuição é limitada por um aspecto **pessoal** (qualidades da pessoa que realiza a hipótese de incidência) do sujeito **passivo** (para me referir ao sujeito passivo emprego a expressão aspecto **subjetivo**, de modo a diferenciá-lo do aspecto pessoal).

Há tributos, como o ICMS, em que **somente alguém previamente qualificado** pode realizar a hipótese de incidência. Exige-se, no ICMS, que o sujeito atuante seja comerciante, industrial, agropecuarista, prestador de serviço ou ainda pessoa física, mas esta última somente quando importadora de bem ou mercadoria ou beneficiária de serviço prestado no exterior, já que a pessoa física é contribuinte habitual do imposto. Qualquer outro que pratique todos os atos descritos na hipótese (como vender uma mercadoria), não a realiza.

O aspecto pessoal integrante da hipótese já foi identificado pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que leciona: “A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a ‘qualifica’ em termos de referência pessoal (aspecto pessoal da hipótese) e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na consequência ou no prescriptor da norma, como diria Vilanova, suporta o dever-de-contribuir (o sujeito passivo da relação jurídica).”²

José Roberto Vieira, assim como Paulo de Barros Cavalho, julgam despidendo considerar na hipótese o aspecto pessoal, sob o argumento de que o ICMS seria o único exemplo da situação referida, perante o nosso Direito Positivo.³ *Data venia*, penso diferente. Mesmo que só existisse o exemplo do ICMS – e há pelo menos mais um, que é o IOF⁴ –, a exceção já

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 17.

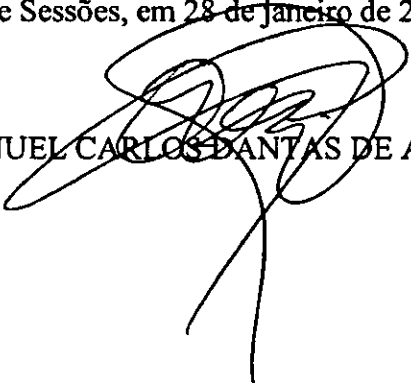
³ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 65.

⁴ O IOF, até antes da Lei nº 9.779/99, art. 13 (que determinou a incidência deste imposto sobre os mútuos concedidos por todas as pessoas jurídicas, financeiras ou não), incidia apenas sobre o mútuo concedido pelas

justificaria considerar na hipótese o aspecto pessoal. É que um modelo científico, como o é o da regra-matriz de incidência, não deve permitir nenhuma exceção.⁵ Bastaria a norma do ICMS para justificar a alteração do modelo, inserindo o aspecto pessoal, na forma proposta pelo eminente Sacha Calmon.

Pelo exposto, e por ser a autuada pessoa jurídica de direito público, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala de Sessões, em 28 de Janeiro de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

instituições financeiras. Assim como no ICMS, também nesse caso a qualificação (aspecto pessoal) da pessoa jurídica que realiza a hipótese integra a descrição normativa. Se qualquer outra pessoa jurídica realizasse o mútuo, da mesma forma como as financeiras, mas sem tal qualificação, a hipótese de incidência não se efetivava.

⁵ SIMONSEN, Mário Henrique, interpretando o pensamento de Karl Popper, in *Ensaio Analítico*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1994, p. 16, leciona: "Em suma, a característica fundamental de um modelo científico é que ele se propõe ao risco de falseamento. Basta uma evidência empírica contra as duas predições para que ele desabe qual castelo de cartas. As evidências a favor não provam que ele seja verdadeiro. Apenas o corroboram como verdade provisória."