



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

Processo nº 10830.004198/2005-02
Recurso nº 233.217 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.101 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria PIS
Recorrente COLÉGIO DOM BARRETO
Recorrida DRJ em Campinas - SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2004

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.

Restando configurado o lançamento por homologação, o prazo de decadência do direito do Fisco lançar a contribuição rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos contados da data do fato gerador.

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ISENÇÃO LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70, ART. 6º, III.

Para fazer jus à imunidade constitucional prevista no art. 195, § 6º da Constituição, deve a entidade preencher todos os requisitos estatuídos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

ISENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001, ART. 14, X. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

A receita da atividade própria de uma entidade, cuja finalidade social é a difusão do ensino, é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

Recurso provido em parte.

1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração os períodos de apuração encerrados até julho de 2000, inclusive, em razão da decadência, e para excluir das bases de cálculo mensais da contribuição as receitas que não se enquadram no conceito de receita bruta, tal como definida na legislação do Imposto de Renda. Os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Domingos de Sá Filho e Marcos Tranchesí Ortiz votaram pela conclusão, por entenderem que o caráter contraprestacional da receita não a descaracteriza como receita da atividade própria, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente e Relator

EDITADO EM 06/10/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Tânia Mara Pachoalin (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesí Filho e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 30/08/2005 para exigir a contribuição para PIS, no período de apuração de 28/02/1999 a 31/12/2004, com base no faturamento e não na folha de salários, em face da perda do direito à isenção da Cofins.

Por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 11.480, de 23 de novembro de 2005, os julgadores da 5ª Turma da DRJ em Campinas - SP, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

“(…)

DECADÊNCIA. O PIS é contribuição destinada à Seguridade Social e, como tal, tem o prazo decadencial de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído, entendimento esse consolidado no art. 95 do Regulamento do PIS/Pasep e da Cofins, Decreto nº 4.524, de 2002.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF contempla apenas os

impostos e a prevista no art. 195, § 7º, da CF abrange tão-somente as entidades beneficentes de assistência social.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ASSISTÊNCIA SOCIAL. As instituições de educação são prestadoras de serviço e, quando recebem a correspondente contraprestação, não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social.

BASE DE CÁLCULO. Regime de Competência. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS, o regime de reconhecimento das receitas é o regime de competência.

Lançamento Procedente.”

A autuada, inconformada com a decisão prolatada em primeira instância, apresentou em tempo hábil recurso voluntário no qual, em síntese e fundamentalmente, alega: 1) a decadência parcial do crédito tributário, tendo em vista o art. 173 do CTN. Alega a incompatibilidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 com o art. 146, II, “b”, da Constituição Federal – cita jurisprudência do STJ em seu favor; 2) invoca a nulidade do auto de infração (art. 32 da Lei nº 9.430/96), porque o agente fiscal é incompetente para afastar a imunidade e exigir o tributo sem o prévio ato declaratório pertinente; 3) no que diz respeito à imunidade, reitera os argumentos expostos em sua impugnação. Alega que os requisitos necessários para o gozo da imunidade são os prescritos pelo art. 14 do CTN, de acordo com os arts. 146 e 195 da Constituição Federal, devendo ser afastados o Decreto nº 2.536/98 e a Lei Ordinária nº 8.212/91; 4) quanto à base de cálculo: insurge-se contra a inclusão de valores relativos a inadimplência. Aduz ter o auto de infração tomado como base de cálculo os valores das mensalidades escolares, dos aluguéis e dos rendimentos de aplicações financeiras da recorrente. Que, por não se tratarem de receitas auferidas, devem ser excluídas da base de cálculo. No mais, se insurge contra o alargamento da base de cálculo da contribuição, instituída pela Lei nº 9.718/98.

Foi anexado aos autos (fls. 411 a 492) o resultado da diligência efetuada por ocasião do julgamento do processo nº 10830.004197/2005-50 (Recurso nº 133.216), relativo à Cofins, que foi relatado pela Conselheira Maria Teresa Martínez López e julgado na sessão de 7 de outubro de 2008.

O julgamento do processo da Cofins foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 202-01.090 (fls. 411/417) para: 1) obter cópia da íntegra das decisões que culminaram nas resoluções nºs 55/2004 e 155/2004; 2) esclarecer se houve recurso por parte da contribuinte contra as resoluções nºs 55/2004 e 155/2004 do CNAS e, em caso positivo, a situação atual de cada processo, acompanhada dos respectivos recursos e eventuais decisões; 3) verificar se a recorrente atende aos requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN e justificar, em caso negativo.

Retornaram os autos com as seguintes informações, resultado do Relatório Fiscal de fls. 472 a 473 a seguir transcritas:

“1) Em 14/06/2007 o contribuinte foi intimado para apresentar esclarecimentos sobre as Resoluções nºs 55/2004 e 155/2004 (fls. 415/416);;

2) Em 24/08/2007 o contribuinte apresentou sua resposta ao Termo de Intimação (fls.423/440). Anexou Certidão do CNAS,

emitida em 08 de Junho de 2007(fls.426/427), bem como apresentou cópia das Resoluções n.ºs. 055/2004 (lis. 432),155/2004 (fls. 434) e 200/2006 (fls. 436);

3) Em 14/06/2007, esta DRF, por meio do Ofício n.º 168/SEFIS/DRF-CPS, encaminhado em atenção da Secretária Executiva Sra. Claudia Sabóia, oficiou o CNAS para apresentar cópia da íntegra das decisões que culminaram nas Resoluções n.º 055/2004 e 155/2004 (fls. 421/422);

4) Em 27/11/2007, em resposta ao solicitado acima, o CNAS, por meio do Ofício CNAS/SE/CN n.º 3096/2007, encaminhou a esta fiscalização cópia das Notas Técnicas, Voto e Decisão dos processos n.ºs. 44006.005025/1997-11 (fls.441/452) e 44006.003942/2000-48 (fls. 453/460) referente à renovação de Certificado;

5) No mesmo Ofício, o CNAS informou, também, que a existência de Recursos dirigidos ao Ministério da Previdência Social somente são informados ao CNAS após julgados pelo Ministro da Previdência Social (vide item 2, fls.441);

6) Diante do exposto, esta fiscalização emitiu o Ofício n.º 003/SEFIS/DRF-CPS, de 04/01/2008, ao Ministro da Previdência Social, Sr. Luiz Marinho, solicitando cópia da íntegra das decisões dos processos acima citados (fls. 461/462);

7) Em 28/01/2008, foi protocolizado neste Serviço, protocolo n.º 144, o Ofício n.º 024, emitido em 17/01/2008, do Chefe de Gabinete do Ministro, cuja resposta ao solicitado no item 5 foi: "3. Em consulta aos nossos sistemas de cadastro de processos, não foi localizado nenhum registro dos processos mencionados em seu Ofício." (fls. 463/466);

8) Tendo em vista o acima exposto, conclui-se que não existem recursos impetrados contra as decisões do CNAS n.ºs 55/2004 e 155/2004, processos n.ºs 44006.005025/1997-11 e 44006.003942/2000-48, respectivamente;

9) Com relação ao cumprimento do art. 14 do CTN, item 3, às fls. 412, informamos que, no curso da referida ação fiscal levada a efeito no contribuinte, não foram detectadas quaisquer irregularidades quanto a imunidade de **impostos**;

10) No que se refere à isenção das Contribuições o contribuinte não atendeu os requisitos necessários, nos termos do inciso II, art. 55 da Lei n.º 8.212/91, que trata do Certificado fornecido pelo CNAS (item 4 acima).

Fica o contribuinte CIENTE deste relatório, tendo 10 (dez) dias, para apresentar contestação, caso julgue necessário."

Às fls. 475 a 484, há a manifestação da contribuinte onde, em apertada síntese, se insurge contra a exigência estabelecida em decretos envolvendo a aplicação dos 20% em gratuidade. Alega cumprir aos requisitos do art. 14 do CTN, item 9 do relatório fiscal. Reitera o pedido de reconhecimento de imunidade e a anulação do auto de infração.

Retornaram os autos depois de cumprida a diligência e foram sorteados a este Relator em razão da aposentadoria da Conselheira Nadja Rodrigues Romero, Relatora-originária.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

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

Da nulidade pela inobservância do procedimento de suspensão da imunidade.

A recorrente invoca a nulidade do auto de infração porque não teria sido cumprido o procedimento previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96.

A alegação é improcedente porque o art. 32, § 1º da Lei nº 9.430/96 remete ao art. 150, VI, “c” da Constituição, que é inaplicável às contribuições sociais, já que a imunidade prevista naquele dispositivo constitucional só se refere a impostos.

Portanto, o procedimento previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 só se aplica quanto a impostos. Reforça este entendimento o disposto no § 10 do art. 32, que cuidou da suspensão de isenções condicionadas de *impostos*, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Da decadência

Alegou a recorrente que segundo a regra do art. 173, I do CTN ocorreu a decadência em relação ao lançamento dos fatos geradores ocorridos durante o ano de 1999.

O Diário Oficial da União do dia 20/06/2008 publicou o enunciado da Súmula vinculante nº 8, *verbis*:

“Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Ministro Gilmar Mendes

Presidente"

(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 não há como prevalecer a decisão de primeira instância nesta parte.

Verifica-se que no caso concreto a entidade se considerava imune à Cofins e, assim, recolhia o PIS sobre a folha de salários, conforme revelam as consultas do sistema SINAL 08 de fls. 160/173.

Portanto, para o PIS houve declaração em DCTF e pagamento antecipado, restando aperfeiçoado o lançamento por homologação.

Nesses termos, a regra legal aplicável para a contagem da decadência do direito do Fisco é a do art. 150, § 4º do CTN e não a regra do art. 173, I, como pleiteou a recorrente.

Foram lançados os fatos geradores relativos aos períodos de apuração compreendidos entre fevereiro de 1999 e dezembro de 2004.

A contribuinte foi notificada do auto de infração em 30/08/2005.

Portanto, pela regra do art. 150, § 4º do CTN, foram atingidos pela decadência os fatos geradores encerrados até julho de 2000, inclusive.

Mérito

Os autos retornaram com os documentos coligidos na diligência efetuada no processo da Cofins, com a conclusão de que, para os triênios de 1998 a 2000 e 2001 a 2003, o certificado de filantropia foi cancelado ou não renovado pelo motivo de que a entidade não aplicou o índice de 20% de gratuidade.

Com relação ao triênio 2004 a 2006, consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 15) o seguinte: "(...) c) Para o triênio 2004 a 2006 o pedido de renovação ainda não foi analisado e julgado". No entanto, da planilha demonstrativa das gratuidades (fl. 14) contida do Termo de Verificação Fiscal, o que se percebe é que também para o exercício de 2004 a gratuidade foi concedida abaixo do exigido pelo Decreto nº 2.536/98 (20% da receita bruta).

Considerando que o auto de infração abarcou períodos de apuração compreendidos entre fevereiro de 1999 e dezembro de 2004, fácil é constatar que a recorrente não possuía o certificado do CNAS para nenhum período autuado.

Feitas as observações acima, passo ao exame das alegações recursais.

De início, cumpre rechaçar a possibilidade das contribuições destinadas à seguridade social serem incluídas nos casos de imunidade previstos no art. 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal. É cediço que a imunidade ali referida somente se aplica aos impostos, espécie tributária distinta das contribuições para a seguridade social tais como o PIS e a Cofins. Confirma-se o entendimento do E. STF:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES, DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

1.A COFINS e a contribuição para o PIS, na presente ordem constitucional, são modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e como contribuições para a seguridade social não estão abrangidas pela imunidade prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal nem são alcançadas pelo princípio da exclusividade consagrado no § 3º do artigo 155 da mesma Carta. Precedentes.

AGRRE-224957 / AL Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA
Julgamento 24/10/2000 - Segunda Turma

Encontra-se a previsão de imunidade para tais espécies tributárias no art. 195, § 7º da Carta Magna, que dispõe:

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

Em primeira aproximação, impende examinar qual seria a natureza jurídica da lei acima mencionada. Trata-se de lei ordinária ou complementar? O artigo 146 da Carta Política assim preceitua:

“Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”

Como as regras de imunidade tributária estão inseridas nas “Limitações do Poder de Tributar”, poder-se-ia advogar o entendimento de que a lei referida no parágrafo 7º do artigo 195 seria complementar, residindo aí a inconstitucionalidade das leis ordinárias sobre a matéria.

Todavia, esta interpretação não procede.

✓

É conhecida, perante a doutrina e jurisprudência, a classificação do Professor José Afonso da Silva (in “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, Ed. RT - 2ª ed. - 1982) sobre a eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais.

Extraí-se de suas lições a concepção de que as normas constitucionais que contenham vedações ou proibições ou, ainda, confirmem imunidades e prerrogativas, possuem eficácia plena, aplicabilidade direta, imediata e integral.

Pois bem, estando a norma provida desses atributos (eficácia plena, aplicabilidade direta, imediata e integral), é desnecessária a edição de lei complementar para regular as limitações do poder de tributar (imunidade), haja vista a plena eficácia da norma constitucional, que dispensa qualquer integração.

Em verdade, o sentido da oração - “*que atendam às exigências estabelecidas em lei*”, lançado no período composto impresso no referido preceptivo constitucional, não é o de condicionar ou restringir os efeitos da norma imunizante, mas sim o de estabelecer o desenho jurídico, as características das entidades beneficiárias da imunidade tributária. Ora, essas exigências não se destinam a regular a eficácia da norma, pois esta, como já se afirmou, é plena. A rigor, busca-se, dentro do campo estritamente tributário, definir o contorno jurídico das entidades beneficentes de assistência social beneficiárias da regra de imunidade.

Até mesmo do ponto de vista lógico, é certo que, antes de se aplicar a regra de imunidade, necessária se faz a delimitação e a identificação de quem serão os seus beneficiários. É esse o sentido da exigência de se atender aos requisitos da lei, ou seja, preestabelecer condições jurídicas para o gozo de uma imunidade tributária.

Isto vem ao encontro do que preceitua o artigo 14 do Código Tributário Nacional - CTN, o qual, conquanto esteja inserido dentro de uma lei ordinária recepcionada com força de lei complementar, nesta parte, o referido Código não cuida de matéria afeta ao campo delimitado no artigo 146 da Carta Magna, nada obstaculizando o seu tratamento por lei ordinária, pois não se está diante de um conflito de competências tributárias (art. 146, I), bem como de assunto ligado a normas gerais de direito tributário (146, III), muito menos cuidando de regular limitação ao poder de tributar (146, II), haja vista a plena eficácia da norma imunizante plasmada no artigo 195, § 7º, cuja aplicabilidade direta, imediata e integral dispensa restrição.

Nesse sentido, não vejo como afastar a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212/91, pois segundo a interpretação acima exposta, ele não afronta nenhum comando constitucional, uma vez que não regulou nenhuma das matérias afetadas às leis complementares pelo art. 146 da Constituição.

Por outro lado, apenas *ad argumentandum*, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Cofins, determina em seu art. 6º, inciso III, que:

“Art. 6º - São isentas da contribuição:

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei ..(o grifo não é do original)

Assim, a própria Lei Complementar instituidora da Cofins faz remissão à lei ordinária, mantendo, inclusive, a redação da Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, no seu art. 55, relaciona os pré-requisitos para a utilização da “isenção” da Cofins, relativamente às receitas provenientes das atividades próprias das entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, “*verbis*”:

“Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (o grifo não é do original)

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos; (o grifo não é do original).

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

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

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

Considerando que os documentos coligidos na diligência demonstram inequivocamente que a recorrente não preencheu o requisito previsto no inciso II, acima, pois não possuía o Certificado do CNAS ao tempo em que ocorreram os fatos geradores, há que se considerar devida a contribuição exigida no auto de infração da Cofins.

Relativamente à isenção da Cofins a partir de fevereiro de 1999, em vista da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99 (atual 2.158-35/2001), cabe esclarecer que esta prevê em seu artigo 14 a isenção da contribuição apenas em relação às receitas obtidas nas atividades próprias das entidades relacionadas no artigo 13, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações, anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que **não tenham cunho contraprestacional**.

Deflui tal conclusão da análise da evolução da legislação sobre a Cofins. Vejamos.

A contribuição social para o financiamento da seguridade social – Cofins, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que estabeleceu como contribuintes as pessoas jurídicas em geral, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda (art. 1º), e isentou as sociedades cooperativas, as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada e as entidades beneficentes de assistência social (art. 6º).

De sua base de cálculo tratava o art. 2º, assim redigido:

1

"Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".
(grifei)

Com base nesse dispositivo, foi publicado o Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, a respeito da incidência da Cofins sobre a receita das associações, sindicatos, federações e demais entidades classistas, e do qual destaco:

"Quando da vigência da contribuição ao Finsocial, criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, o Regulamento baixado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, colocou fora do campo de incidência do Finsocial, as receitas ou os resultados das operações próprias daquelas entidades, posto que as mesmas não se situam no conceito de empresa a que se referia a citada matriz legal do FINSOCIAL.

Outra é porém, a situação proposta pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que erigiu à condição de contribuinte não as empresas (públicas ou privadas) como o fez o Decreto-lei nº 1.940, de 1982, mas sim as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Desse modo, não só as empresas, como todas as outras entidades com personalidade de direito privado serão atendidas pela nova contribuição. Portanto, é de se concluir que os pressupostos para a não-incidência do FINSOCIAL sobre as receitas das entidades retrocitadas não estão presentes na recém-instituída contribuição social para financiamento da seguridade social.

Por outro lado, é de atentar para o fato de que a contribuição em foco incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991).

Nesse ponto, deve ser destacado que é extravagante à base de cálculo da contribuição (faturamento mensal) as receitas auferidas pelas entidades em comento, porquanto não se pode cogitar tratar-se de faturamento a contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatutos daquelas entidades e destinada ao custeio do sistema confederativo (Constituição de 1988, art. 8º, inciso IV) ou de suas atividades essenciais.

Entretanto, quando as entidades aqui tratadas auferirem receitas decorrentes da prestação de serviços ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidirá a contribuição de dois por cento sobre essas receitas, posto que aquelas entidades não estão isentas da mesma.
(grifei)

Da leitura desse texto infere-se que, em relação às entidades mencionadas no PN CST nº 5/1992, as receitas obtidas por meio de contribuições pagas pelos associados, que tivessem por finalidade exclusivamente a manutenção da entidade e o alcance de suas finalidades estatutárias, uma vez que não poderiam ser consideradas "faturamento", estariam fora do campo de incidência desse tributo. Outra seria, contudo, a situação das receitas

oriundas da prestação de serviços e da comercialização de mercadorias, que deveriam ser oferecidas à tributação.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ampliou-se a base de cálculo da Cofins que passou a incidir sobre a receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada a totalidade das receitas por ela auferidas, independentemente do tipo de atividade exercida ou da classificação contábil adotada para suas receitas. Em função disso, entidades e receitas anteriormente não alcançadas pela Cofins passaram a sofrer a incidência desse tributo.

Essa alteração legislativa trouxe insegurança quanto à situação das entidades sem fins lucrativos que, no regime legal anterior, sujeitavam-se a esta exação apenas quando auferissem receitas que tivessem cunho contraprestacional (decorrentes da prestação de serviços e/ou venda de bens, por exemplo). Com a acepção de faturamento veiculada pelo artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, as receitas próprias de suas atividades, como contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por assembléia ou destinadas ao custeio de suas atividades essenciais deveriam ser incluídas na base de cálculo da Cofins.

Contudo, cumpre observar que os artigos desta lei referente à Cofins só produziram efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999. Acontece que logo em seguida foi editada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de julho de 1999 (reeditada sucessivas vezes), a qual, em seu art. 14, X, isentou da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 do mesmo diploma normativo.

Observe-se, entretanto, que a isenção não abrange todas as receitas das entidades beneficiadas, mas tão somente as receitas das atividades próprias. Dessa forma, o legislador quis excluir da tributação apenas as receitas típicas dessas entidades, ou seja, exatamente aquelas que não eram alcançadas pela legislação anterior.

Dessa maneira, receitas que não são consideradas típicas das entidades beneficiadas, tais como as provenientes de prestações de serviços, vendas de mercadorias e aplicações financeiras, continuavam sujeitas à Cofins, pois se o legislador quisesse excluir da incidência dessa contribuição todas as receitas obtidas pelas entidades elencadas no art. 13, teria concedido isenção subjetiva, e não restringido o benefício apenas a certas receitas.

Portanto, as receitas que tenham um cunho contraprestacional específico, tais como aquelas resultantes da prestação de serviços para terceiros, não podem ser caracterizadas como receitas próprias de entidades sem fins lucrativos e, por isso, continuam sujeitas à tributação pela Cofins.

Desse modo, não sendo imune à Cofins e não preenchendo os requisitos para a isenção prevista no art. 14 da MP nº 2.158/2001, a recorrente não pode se valer do benefício previsto no art. 13 da referida MP (recolhimento do PIS com base na folha de salários) e deve recolher o PIS com base no faturamento mensal.

Verifica-se no auto de infração que a fiscalização efetuou o lançamento considerando o disposto no art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/91, ou seja, englobou no conceito de faturamento a totalidade das receitas auferidas pela contribuinte.

Entretanto, é cediço que o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 e a constitucionalidade do art. 8º da referida lei.

A análise do inteiro teor daquela decisão revela que somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, uma vez que o Tribunal considerou que o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 era incompatível com o art. 195, I, "b" da Constituição, em sua redação original, e que a mácula do dispositivo legal não desapareceu com a superveniência da EC nº 20/98.

Existindo decisão definitiva do STF, proferida em sede de controle difuso, a questão que se coloca é a possibilidade de a Administração Pública estendê-la aos demais contribuintes.

Relativamente à extensão administrativa dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária, o art. 77 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

(Grifei)

Em cumprimento a este enunciado legal foi baixado o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs em seu art. 4º e parágrafo único:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver **impugnação** ou **recurso** ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, **singulares ou coletivos**, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

(Grifei)

Tanto o art. 77 da Lei nº 9.430/96 quanto o *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 exigiram apenas que a decisão proferida pelo STF seja definitiva, não havendo nenhuma ressalva quanto à necessidade de prévia Resolução do Senado em relação às declarações de inconstitucionalidade proferidas em sede de controle difuso.

Em matéria tributária, portanto, por meio do *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 a Administração Tributária Federal está autorizada pelo Presidente da República a aplicar a interpretação fixada pelo STF independentemente da publicação da Resolução do Senado, bastando, para tanto, a expedição de um ato administrativo do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da Fazenda Nacional, para que os órgãos da Administração Tributária ativa se abstenham de aplicar a lei inconstitucional.

Se para os órgãos da Administração Tributária ativa o Presidente da República estabeleceu regra especial no *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, para os órgãos da Administração Tributária judicante foi estabelecida regra específica no parágrafo único. Esta regra alcança não só as Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também as Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, pois o parágrafo único se refere expressamente à **impugnação** ou **recurso** e à **órgãos julgadores singulares ou coletivos**, abrangendo tanto o julgamento em primeira, quanto em segunda instância e, também, o julgamento em instância especial.

Tendo em vista que o parágrafo único do art. 4º estabeleceu uma regra de exceção em relação ao *caput*, é evidente que os órgãos da Administração Tributária judicante não precisam aguardar que sobrevenham atos administrativos do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral, e, tampouco, a publicação da Resolução do Senado, suspendendo a eficácia da norma declarada inconstitucional em sede de controle difuso. Isto porque tal exigência foi estabelecida no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 em caráter geral para os demais órgãos da Administração Pública e apenas em relação **à matéria não tributária**. Em outras palavras, o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 trouxe uma disposição genérica em relação aos “Órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta”, cuja incidência em matéria tributária é excluída pelas regras especiais criadas no art. 4º.

Observe-se que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi específico quando mencionou a “**administração tributária federal**”. Já o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 se refere genericamente à “**Administração Pública Federal direta e indireta**”. É inequívoco que no Decreto nº 2.346/97 temos três regras distintas disciplinando a extensão dos efeitos das decisões do STF. Uma regra geral no art. 1º do Decreto, que serve genericamente para todos os órgãos da Administração Federal, no caso de declarações de inconstitucionalidade proferidas em ações diretas. Outra regra no *caput* do artigo 4º que é específica para a Administração Tributária ativa. E, por fim, a regra que se constitui na exceção da exceção, que se encontra no parágrafo único, cujos destinatários são os órgãos ***singulares e coletivos*** da Administração Tributária judicante.

J

Portanto, é fácil concluir que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi regulamentado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97 e não pelo art. 1º que é uma regra geral. Se a Administração Tributária ativa ou judicante precisasse aguardar a publicação de Resolução do Senado nos casos de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, a redação do Decreto nº 2.346/97 poderia ter parado no art. 2º. Aliás, caso se aceite tal interpretação, seria prescindível a própria expedição do Decreto, uma vez que é do conhecimento de todos que a Resolução do Senado suspende a execução da norma inconstitucional com força *erga omnes*, o que alcançaria também toda a Administração Pública Federal.

Desse modo, nos casos de *impugnação* ou de *recurso* não definitivamente julgados, como se dá no caso presente, deve a Administração Tributária judicante adotar a interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal e afastar a aplicação da lei declarada inconstitucional, independente da publicação de Resolução do Senado ou da manifestação de qualquer outra autoridade, pois está autorizada diretamente pelo Presidente da República a fazê-lo.

Esta interpretação foi chancelada por meio do art. 62, parágrafo único, inciso I, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, torna-se aplicável a base de cálculo prevista nos artigos 2º, I e 3º da Lei nº 9.715/98, que estabelecem:

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;

(...)

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

E a Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978 assim estabelece:

(...)

I . A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, e o preço dos serviços prestados (artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

2. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante (imposto sobre produtos industrializados e imposto único sobre minerais do País) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Imposto não cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante de imposto cobrado nas anteriores.

(...).

Portanto, a lei que rege a incidência da contribuição determina que o termo “faturamento” deve ser tomado na acepção que lhe deu a legislação do Imposto de Renda, tendo, inclusive, repetido o conceito que se encontra no art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 e na IN SRF nº 51/78, que regulamentaram o art. 44 da Lei nº 4.506/64 e o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77.

É inequívoco que não só as leis, mas também a norma complementar retrocitada, ao estabelecerem que receita bruta é aquela proveniente da venda de bens e da prestação de serviços, determinaram que apenas as receitas da pessoa jurídica que sejam provenientes das suas atividades-fim é que devem sofrer a incidência da contribuição.

O exame dos demonstrativos de fls. 79v, 96v, 111v, 138v e 155v revelam que devem ser excluídas das bases de cálculo mensais da contribuição, por não se incluírem na atividade-fim da pessoa jurídica (prestação de serviços educacionais), as seguintes receitas: 1) Aluguel; 2) Rendimentos sobre aplicações financeiras; 3) Juros; 4) Outras rendas; 5) Receitas diversas; 6) Descontos obtidos; 7) Juros ativos; 8) Juros sobre atrasos; e 9) Juros ativos e multas.

Consequentemente, devem ser mantidas nas bases de cálculo as seguintes receitas, provenientes da prestação de serviços educacionais: 1) Mensalidades escolares; 2) Matrículas.

A recorrente pleiteou nas entrelinhas do recurso a exclusão dos valores não recebidos em razão da inadimplência.

As exclusões da base de cálculo permitidas pela lei são aquelas estabelecidas no art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.715/98, inexistindo no texto do referido dispositivo qualquer referência à receita não realizada.

Portanto, não existe base legal a dar suporte ao pleito da recorrente.

Com essas considerações voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração os períodos de apuração encerrados até julho de 2000, inclusive, em razão da decadência, e para excluir das bases de cálculo mensais da contribuição as receitas discriminadas na fundamentação, que não se enquadram no conceito de receita bruta, tal como definida na legislação do Imposto de Renda.


ANTONIO CARLOS ATULIM