



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	11065.003181/2005-19
Recurso nº	136.801 Voluntário
Matéria	PIS
Acórdão nº	203-12.387
Sessão de	18 de setembro de 2007
Recorrente	COMUNIDADE EVANGÉLICA LUTERANA SÃO PAULO-CELSA
Recorrida	DRJ em Porto Alegre-RS

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2000

Ementa: PIS/DECADÊNCIA.

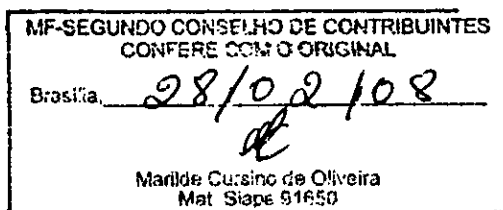
O direito à Fazenda Nacional constituir os créditos relativos para o PIS, decai no prazo de cinco anos fixado pelo Código Tributário Nacional (CTN), pois inaplicável na espécie o artigo 45 da Lei nº 8212/91.

PIS/FATURAMENTO. ENTIDADES FILANTRÓPICAS E BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO NÃO CONDICIONADA A PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. SUSPENSÃO. ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96. INAPLICABILIDADE.

Constatado que a entidade filantrópica ou beneficente de assistência social não atende aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, o lançamento relativo ao PIS Faturamento prescinde da suspensão da isenção de que trata o art. 32, § 10, da Lei nº 9.430/96, que só se aplica à isenção condicionada ao prévio exame da autoridade administrativa de que trata o art. 179 do CTN.

ENTIDADE FILANTRÓPICA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS FOLHA DE SALÁRIOS. REQUISITOS.

No período anterior à Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as entidades que remuneraram seus dirigentes ou deixam de aplicar seus recursos levando em conta os seus objetivos institucionais não se caracterizam como sem fins lucrativos, para o fim de contribuir



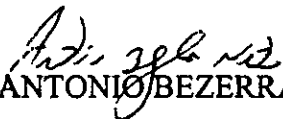
MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, _____/_____/_____	CC02/C03 Fls. 388
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siapa 91650	

com o PIS sobre a Folha de Salários, em vez do PIS Faturamento. No período posterior, para poderem contribuir com o PIS sobre a Folha de Salários tais entidades devem atender a todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

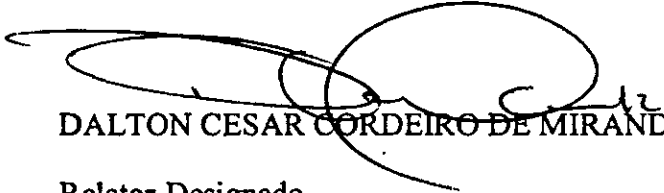
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por maioria de votos, deu-se provimento para considerar decaídos os períodos anteriores a agosto de 2000. Vencidos os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator), Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto que afastavam a decadência. Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir voto vencedor; e II) por maioria de votos, rejeitou-se preliminarmente, a necessidade de emissão do ato declaratório. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Mauro Wasilewski (Suplente). O Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votou pelas conclusões e, III) no mérito, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. O Conselheiro Mauro Wasilewski (Suplente) votou pelas conclusões.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28, 02, 08	
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siapa 91650	

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Data: 28 / 02 / 08  Marilda Cursino de Oliveira Mat. S/Ape 91650	CC02/C03 Fls. 389
--	----------------------

Relatório

O processo trata do Auto de Infração de fls. 267/275, com ciência em 29/08/2005, relativo ao PIS Faturamento, períodos de apuração 01/1999 a 11/1999 e 01/2000 a 12/2000, no total de R\$ 4.433.335,44, incluindo juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

De acordo com o Relatório da Ação Fiscal de fls. 278 a 292, a entidade teve cancelada a isenção de contribuições previdenciárias, desde 01/01/1997, por ter infringido o disposto nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/199. Segundo informações da Secretaria da Receita Previdenciária, fornecidas à Receita Federal por meio do ofício de fl. 66, o cancelamento da isenção foi formalizado com a expedição do Ato Cancelatório nº 19.421-4/001/2002, de 19/02/2002.

Ainda conforme o citado Relatório, "Em decorrência do cancelamento da isenção previdenciária, a CELSP fica sujeita à incidência das contribuições para o PIS Faturamento e da COFINS." No período em análise a entidade, que alegou ser filantrópica, apurou e declarou o PIS Folha de Pagamento. Os valores por ela calculados, incluindo os parcelados no REFIS, foram deduzidos do PIS Faturamento apurado pela fiscalização.

Para levantamento da base de cálculo do PIS Faturamento, foram identificadas as receitas auferidas pela fiscalizada, excluindo-se as parcelas permitidas pela respectiva legislação de regência.

No ano de 1999, da receita bruta informada pela entidade (fl. 195) foram excluídas as "gratuidades", tidas pela fiscalização como descontos incondicionais. Após tais exclusões, a base de cálculo ficou como demonstrada na Tabela 1 (fl. 283).

No ano de 2000, os valores foram levantados a partir da escrita contábil, tendo a fiscalização apurado receitas de anuidades (educação), de serviços, financeiras etc.

Impugnando o lançamento, a contribuinte argúi basicamente o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo por bem resumir as alegações (fls. 358/359):

... requerendo preliminarmente a declaração de insubsistência da ação fiscal por "evidente ilegalidade" ou "superada, no entanto, referida preliminar, no mérito seja a ação fiscal julgada improcedente, tendo em vista estar ela assentada em informação da SRP, de cancelamento de isenção, em razão da acusação da prática de infrações aos incisos IV e V do art. 55 da Lei 8.212/91, cujo diploma legal, jamais poderia servir de base para cancelar imunidade" (fl. 306).

Preliminarmente, irresigna-se a fiscalizada quanto à utilização do Ato Cancelatório nº 19.421-4/001/2002, que cancelou a isenção de contribuições previdenciárias, a partir de 01/01/1997, por ter infringido o disposto nos incisos IV e V, do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o art. 206, incisos V e VI do Decreto nº 3.048, de 1999, conforme declarado no Ofício SRP/POA/RS/Nº 091/2005 (FL. 66), por não ser ato da Secretaria da



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Bresília, 28 / 02 / 08	CC02/C03 Fls. 390
Marilda Curcio de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Receita Federal e, portanto, não se aplicar a tributo por ela administrado.

Argumenta que "o que não se pode admitir, com a pretensão de aparência de legalidade, é a formulação de exigência de tributo administrado pela Receita Federal, ao fundamento de que teria ocorrido no âmbito de uma outra pessoa jurídica (o INSS), a suspensão ou o cancelamento de isenção previdenciária". (fl. 297)

Assevera que recebeu termo para apresentação de manifestação de inconformidade da suspensão (cópia simples juntada às fls. 327 a 328) e entende ser esta uma evidência do equívoco cometido pela fiscalização.

No mérito, inconforma-se com a exigência, alegando impossibilidade de utilização do Ato Cancelatório n.º 19.421-4/001/2002 por duas razões, a seguir descritas.

Inicialmente sustenta a impossibilidade de aplicação do referido ato, sob o argumento de que ele a tempo e modo, foi devidamente contrastado, pendendo de julgamento final na própria esfera administrativa, não podendo por isso servir de base para a prática de outros atos administrativos, como aqueles representados pelo lançamento, quando ele próprio sequer se constituiu definitivamente (fl. 298).

Em seguida, afirma ser inaplicável o Ato Cancelatório também pelo fato de ter sido fundamentado no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, e que a Constituição – nos termos de seu art. 146, II – não teria deferido poderes a esta lei para tratar o assunto. Argumenta que o disposto no art. 195, § 7º, em que pese ter expressamente referenciado as palavras são isentas da contribuição...desde que atendam às exigências estabelecidas em lei encerra, na verdade, uma imunidade e que, nos termos do art. 146, II da Constituição, Cabe à lei complementar: ...regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Conclui, assim, que é inconstitucional a utilização da Lei n.º 8.212, de 1991 (lei ordinária), para determinar os requisitos do benefício constante do art. 195 da CRFB/1988. Reforça sua argumentação com a afirmação de que todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do art. 14, do CTN são inconstitucionais (fl. 301) e, em socorro a sua tese, cita jurisprudência.

A 5ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 357/366, julgou o lançamento procedente.

Com relação à preliminar, entendeu improcedente a alegação de que o Ato Cancelatório n.º 19.421-4/001/2002 não tenha eficácia quanto a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, demandando ato cancelatório próprio da Receita Federal. Observou que nada impede que um órgão da administração direta da União (como é o caso da Secretaria da Receita Previdenciária) informe a outro órgão (Secretaria da Receita Federal) sobre uma situação verificada, formalizado em ato próprio, para que, a partir dessa situação, outro órgão tome as providências de sua alçada. Ao contrário, isso é textualmente previsto no art. 206 do Decreto n.º 3.048, de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03 Fls. 391
Márcio Curcio de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Como o referido Ato Cancelatório dá conta do descumprimento das condições para caracterização da autuada como entidade sem fins lucrativos, reputou cabível a tributação pelo PIS/Pasep sobre o faturamento.

Assentou, a DRJ, não haver qualquer norma que determine seja expedido ato cancelatório da isenção por parte da Secretaria da Receita Federal, como condição para lançamento do PIS/Pasep na modalidade faturamento.

Tratando da Notificação de fls. 327/328, mencionada pela impugnante como equívoco da fiscalização, afirmou que a leitura atenta revela ser tal documento estranho ao objeto do presente processo, pois referente a um outro processo, tratando da suspensão de isenção de tributos por violação dos arts. 12 e 15 da lei 9.532/1997 – referente exclusivamente ao imposto de renda – e lavrado em data posterior à ciência do auto de infração em tela.

A primeira instância também constatou que a impugnante não juntou ao processo prova de que tenha oferecido qualquer recurso contra o ato cancelatório das contribuições previdenciárias.

No tocante à arguição de inconstitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91, considerou extrapolar a competência da DRJ, por estar sob análise privativa do Judiciário.

De todo modo, ainda que fosse inconstitucional o art. 55 da Lei nº 8.212/91, continuaria correta e necessária a constituição do crédito tributário ora em julgamento porque, segundo a DRJ, os requisitos dos incisos IV e V do citado dispositivo confundem-se com os requisitos do art. 14, I e II do CTN.

Passa então a DRJ a se reportar à legislação que rege o PIS, a começar pela Lei nº 9.715/98, art. 2º, II, e culminar na MP nº 2.158-35/2001, art. 13, combinada com os arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/98, mencionando ainda o art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, interpretando-a de modo a concluir que a entidade, por remunerar diretores e não aplicar integralmente o resultado na manutenção de seus objetivos institucionais, não é entidade sem fins lucrativos. Daí julgar cabível a tributação do PIS/Pasep sobre o faturamento, nos moldes como implementada no lançamento.

O Recurso Voluntário de fls. 371/377, insiste na improcedência do lançamento, repisando argumentos da impugnação.

É o Relatório.



IAF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28 / 02 / 08
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Voto Vencido

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Quanto à decadência

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO DO PIS

Começo tratando da decadência do lançamento, apesar de não ter sido argüida. É que se trata de matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade do PIS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 29/08/2005, e o período de apuração mais antigo é 01/1999, nenhum foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação...". Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

"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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Data: 28 / 02 / 08	CC02/C03 Fls. 393
 Marilene G. de Oliveira Mat. Siage 91650	

antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **tudo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são –, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, “A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras” (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

² José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a “atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Emissão: 28, 02, 08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Sipe 91650

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	28 / 02 / 08
 Marilene Cursino de Oliveira Mat. Susep 91816	
CC02/C03 Fls. 395	

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991.
(Negritos ausentes do original).

Quanto ao enquadramento do PIS como contribuição para a Seguridade Social, não deveria existir qualquer dúvida face ao art. 239 da Constituição, que o destina para o seguro-desemprego e abono-desemprego. Ambos integram a assistência social que, como é cediço, é um dos três segmentos da Seguridade Social (os outros dois são saúde e previdência, na forma dos 194 a 294 da Constituição).

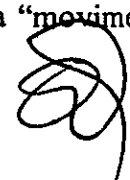
Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) "contribuições sociais", vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Social e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) "de intervenção no domínio econômico" ou com finalidade interventiva; e 3) "de interesse das categorias profissionais ou econômicas", isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de



1.º IF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, “b”, da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais “gerais” também seguem a anterioridade do art. 150, III, “b”, em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, e constatada a finalidade do PIS para tal setor, nos termos do art. 239 da Constituição, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91. Ainda que o texto desta Lei não traga referência expressa ao PIS, pouco importa. A sua condição de Contribuição para a Seguridade Social decorre da própria Constituição, e não de qualquer mandamento infraconstitucional.

A corroborar a interpretação exposta, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário nº 232.896, que o PIS é contribuição para a Seguridade Social. Tratando da MP nº 1.212, de 28/11/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.715/98, assentou o seguinte, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei; conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 " aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE n.º 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte.

(STF, Pleno, RE 232896/PA, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento em 02/08/1999, DJ DATA-01-10-1999 PP-00052 EMENT VOL-01965-06 PP-01091, consulta ao site www.stf.gov.br em 13/06/2004).

Pelo julgado acima o Colendo Tribunal aplicou ao PIS a anterioridade nonagesimal exclusiva das contribuições para seguridade social, inserta no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Mas antes o mesmo Ministro Carlos Velloso já se pronunciara neste sentido, conforme abaixo:

IV. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a1. Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei n.º 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a2. Outras da seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); a3. Contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

(...)

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Constituição, entre as contribuições sociais gerais.

(STF, Pleno, RE n.º 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso, negrito ausente do original).

Destarte, rejeito a alegação de decadência.

ATO SUSPENSIVO DA ISENÇÃO: DESNECESSIDADE, NO CASO DE PIS E COFINS

A recorrente alega, inicialmente, que a não edição de ato suspensivo da isenção, por parte da Receita Federal, vicia a autuação desde a sua constituição.

Assim como a DRJ, rejeito tal argumento porque o rito estabelecido pelo art. 32 da Lei n.º 9.430/96⁵ é inaplicável no caso em tela, já que não se trata de suspensão de isenção

⁵ O art. 32 da Lei n.º 9.430/96, no que aplicável à imunidade, está com sua eficácia suspensa pelo STF (Medida Cautelar na ADI n.º 1.802, julgamento em 27/08/98, unânime, que suspendeu, dentre outros, o art. 14 da Lei n.º

condicionada a prévio despacho da autoridade administrativa, nos termos do art. 179 do CTN. Como destacado na decisão recorrida, o que ocorreu foi a constatação de que a autuada não preenche as condições para ser imune ou isenta do PIS Faturamento. Tal constatação, noticiada à Receita Federal pela Secretaria da Receita Previdenciária, por meio do ofício de fl. 66, não foi refutada com provas pela recorrente.

Constatado que a entidade filantrópica não atende aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, o relativo do PIS Faturamento, bem como o da COFINS, prescinde da suspensão de que trata o art. 32 da Lei nº 9.430/96.

A corroborar que a referida suspensão não é necessária, cabe mencionar o acórdão desta Terceira Câmara:

Número do Recurso: 120168

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10680.024880/99-10

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: COFINS

Recorrente: UNA- UNIÃO DE NEGÓCIOS E ADMINISTRAÇÃO LTDA

Recorrida/Interessado: DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 03/12/2002 14:30:00

Relator: Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva

Decisão: ACÓRDÃO 203-08596

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. A Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, declarou impedida.

Ementa: COFINS - ENTIDADE BENEFICENTE FILANTRÓPICA - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Auto de Infração preenche os requisitos exigidos pela legislação de regência. Inaplicabilidade às contribuições sociais de que trata a Lei nº 8.212/91, do Art. 32, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Recurso negado."

PIS FATURAMENTO OU PIS FOLHA: REQUISITOS

Ultrapassada essa questão preliminar, adentro no cerne do litígio, de modo a decidir se a recorrente deve contribuir com o PIS Faturamento, nos termos da autuação, ou com o PIS sobre a Folha de Pagamentos, como defende.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL
Estr. 28/02/08
Marta da Cunha de Oliveira
Mat. Siane 91650

A entidade teve cancelada a isenção de contribuições previdenciárias, desde 01/01/1997, por ter infringido o disposto nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/199. A Receita Federal, após ser informada pela Secretaria da Receita Previdenciária, amparou o lançamento do PIS Faturamento em tal infringência.

A recorrente, no período autuado, recolheu o PIS Folha de Pagamentos e não concorda com a incidência sobre o faturamento, alegando ser uma entidade filantrópica. Argúi que o art. 146, II, da Constituição Federal, não permite à lei ordinária tratar de imunidade, pelo todos os requisitos acrescentados ao art. 14 do CTN são inconstitucionais.

Embora concordando com a recorrente no tocante à necessidade de lei complementar para tratar de imunidade, inclusive para regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição, não lhe dou razão quanto à pretensão de recolher o PIS sobre a Folha de Pagamentos. Assim como a DRJ, também entendo procedente o lançamento, pelos fundamentos expostos adiante.

Nos períodos de apuração até setembro de 1999 - antes do início da eficácia da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 -, contribuíam com o PIS sobre a Folha de Pagamentos (salários e demais rendimentos do trabalho) as "entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações" (art. 2º, II, da MP nº 1.212, de 28/11/95, convertida após reedições na Lei nº 9.715/98, esta com eficácia a partir de março de 1996, em obediência à anterioridade nonagesimal inserta no § 6º do art. 195 da Constituição Federal).⁶ No período a partir de outubro de 1999 - sob a eficácia da MP nº 2.158-35/2001 - contribuíam sobre a Folha as entidades arroladas no art. 13 dessa Medida Provisória, dentre as quais as "instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997".

As demais pessoas jurídicas, antes e depois da MP nº 2.158-35/2001, são contribuintes do PIS Faturamento.

A recorrente, por não atender ao estipulado nos incisos IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não pode ser considerada sem fins lucrativos, para fins do disposto do inc. II do art. 2º da Lei nº 9.715/98.

Observe-se a redação dos referidos incisos:

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:

(...)

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

⁶ Antes da MP nº 1.212/95, o § 4º do art. 3º da LC nº 7/70 determinava que "As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei."

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28.02.08	CC02/C03 Fls. 400
Maurício Carlos de Oliveira Adv. S/º 91650	

apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS: CARACTERIZAÇÃO NO PERÍODO ANTERIOR À MP 2.158-35/2001

Como bem asseverou a DRJ, a natureza não-lucrativa de uma entidade não pode ser definida pela simples alegação de que ela não tenha fins lucrativos. Assim, uma entidade que desenvolva uma atividade pretensamente sem fins lucrativos, mas que destine o resultado dessa atividade para uma pessoa ou para uma atividade estranha, fora de seus objetivos sociais, deixa de ser filantrópica. Qualquer outra conclusão obrigaria o intérprete a aceitar a condição não lucrativa por critérios meramente formais.

No caso da recorrente, é indubitável o desatendimento aos dois requisitos acima. Tanto assim que não foi juntada aos autos prova de que tenha havido recurso contra o ato que cancelou a isenção das contribuições previdenciárias. A recorrente apenas faz tal alegação, sem nada comprovar.

ISENÇÃO DO PIS FATURAMENTO NO PERÍODO SOBRE A ÉGIDE DA MP 2.158/35/2001: NECESSIDADE DE ATENDIMENTO AO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91

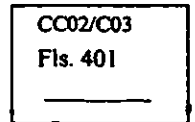
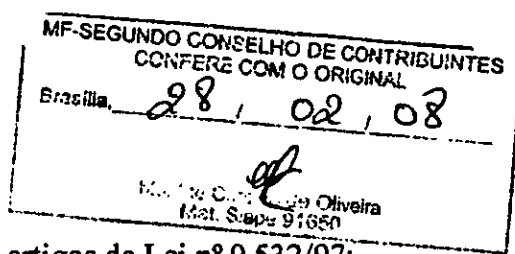
Com relação ao período a partir de outubro de 1999, sob a égide da MP nº 2.158-35/2001, observo que não basta atender apenas alguns incisos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 devem ser obedecidos. Tampouco basta a entidade ser "de caráter filantrópico" e atender aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. A referência a este último, no art. 13, IV, da MP nº 2.158/35/2001, não significa que os requisitos da isenção da PIS Faturamento são iguais aos requisitos da isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Assim entendo porque os art. 13, incisos III, IV, da MP nº 2.158-35/2001, devem ser interpretados em conjunto com o art. 17 da mesma Medida Provisória, cuja redação é a seguinte:

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

O PIS Faturamento, bem como PIS Folha de Pagamentos, por serem tributos classificações como contribuições para a seguridade social (subespécie da espécie contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo), possuem imunidade e isenção próprias, dissociadas das dos impostos. Por isso afastado da lide em questão os arts. 150, VI, "c", da Constituição Federal, e 9º, IV, "c" e 14, do CTN, bem como o art. 12 Lei nº 9.532/97, todos eles tratando da imunidade específica dos impostos, que não se confunde com a imunidade estatuída no art. 195, § 7º da Constituição. Também afastado o art. 15 de Lei nº 9.532/97, por estabelecer isenção que só se estende, além dos impostos, à Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL), mas não às demais contribuições para a seguridade social, dentre estas a COFINS.





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

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

(...)

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

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

(negritos ausentes no original).

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

Como se sabe, a imunidade própria das contribuições para a seguridade social está estatuída no § 7º do art. 195 da Constituição, tendo sido concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tais exigências, a meu ver até hoje não estabelecidas, são por alguns tidas como aquelas requeridas para a isenção. No período considerado, os requisitos da isenção constam da MP nº 2.158-35/2001, que informa:

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;

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29, 02, 08  Marilda Cursino de Oliveira Mat. Signat. 01011
--

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

LX - 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 1ª de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

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

No caso das entidades (ou instituições ou associações) de assistência social e de filantropia (respectivamente incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001), o art. 17 da referida da MP reporta-se expressamente ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, embora não houvesse necessidade. É que o art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as modificações adiante enunciadas, continua em pleno vigor, a determinar os requisitos para que uma entidade - incluindo as fundações privadas não instituídas nem mantidas pelo Poder Público - possa ser isenta em relação às contribuições para a seguridade social.

A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independente de ser associação, sociedade civil ou fundação de direito privado nem instituída nem instituída pelo Poder Público, e da atividade exercida (saúde, previdência social, educativa, recreativa, cultural, científica, desportiva, etc), só fará jus à isenção se antes for de assistência social, isto é, se atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à expressão filantrópica, diz respeito à necessidade de a entidade prestar serviços gratuitos a quem deles necessitar. Não impede, todavia, a cobrança daqueles que podem efetuar o pagamento. Daí não ser razoável limitar as receitas próprias das entidades de assistência social somente aos recebimentos não contraprestacionais (mensalidades, contribuições e doações), na forma do Parecer Normativo CST nº 5/92. Tal limitação é aplicável às outras entidades discriminadas nos incisos I, II e V em diante do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001, mas não aos incisos III e IV.

É que as outras entidades que não as de assistência social, enumeradas no referido art. 13, possuem objetos específicos, a limitar as suas receitas próprias. Assim, as receitas próprias dos templos (inc. I) são somente os dízimos e doações diversas; dos partidos políticos (inc. II), as contribuições permitidas por lei; dos sindicatos, federações e confederações (inc. V), a contribuição sindical fixada em assembléia e a prevista em lei (esta última uma contribuição social interventiva), tudo conforme o art. 8º, IV, da Constituição Federal, além de outros recebimentos previstos em estatutos; os serviços sociais autônomos, conhecidos por Sistema "S", bem como os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (incs. VI e VII), as mensalidades e contribuições previstas em lei; as fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo Poder Público (inc. VIII), bem como as



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28 / 02 / 08	
 Marilde Cursino da Oliveira Mat. SIAPE 916511	

fundações de direito público, os valores dos repasses orçamentários, além de contribuições e doações autorizadas em estatuto; os condomínios (inc IX), as mensalidades dos condôminos; e Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas (inc. X), as contribuições dos seus associados, além de outras receitas próprias.

Quanto às entidades de assistência social (incs. III e IV do art. 13 da MP nº 21.58-35/2001), suas receitas próprias são todas as condizentes com o seu objeto social, incluindo as contraprestacionais.

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

- CTN, art. 9º, IV, “c”: “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo” (trata da imunidade restrita aos impostos, sendo que o *caput* do art. 14 do CTN, ao estipular os requisitos, diz simplesmente “entidades”);

- C.F., art. 150, VI, “c”: “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (trata da imunidade restrita aos impostos);

- C.F. art. 195, § 7º: “entidades beneficentes de assistência social” (imunidade própria das contribuições para a seguridade social);

- Lei nº 8.212/91, art. 55: “entidade beneficente de assistência social” (a meu ver trata de isenção para as contribuições da seguridade social, embora para muitos o dispositivo esteja regulamentando a imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição, apesar do art. 146, II, que exige lei complementar em matéria regulando limitações ao poder de tributar);

- Lei nº 9.532/97, art. 12: “instituição de educação ou de assistência social” (pretende regular a imunidade dos impostos, de que trata o art. art. 150, VI, “c”, da Constituição);

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

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

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

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

Nas duas Leis acima que tratam da isenção relativa às entidades de assistência social (Lei nº 9.732/98, art. 4º, e MP nº 2.158-35, arts. 13, III e IV e 17), há referência expressa ao art. 55 da Lei nº 8.212/91. Assim acontece porque, desde a edição da Lei nº 8.212/91,



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	28, 02, 08
 Murilo Cursino de Oliveira Mat. Sape 91650	

somente são isentas (ou imunes, para quem entende possa a imunidade ser regulada por lei ordinária) das contribuições para a seguridade social as entidades que, auferindo faturamento (antes da Lei nº 9.718/98) ou receita bruta (após a Lei nº 9.718/98), atendam aos requisitos do art. 55 em comento. Neste sentido é que o art. 46, parágrafo único do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS e da COFINS) também exige tais requisitos, para as “entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico”.

ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO: NORMA IMUNITÓRIA DE EFICÁCIA COMPLEMENTÁVEL, NÃO REGULADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91 PORQUE ESTE TRATA DE ISENÇÃO, VEZ DE IMUNIDADE.

Por fim, justifico porque, para mim, o art. 55 da Lei nº 8.212, é regra de isenção, e não de imunidade como muitos entendem, ao considerá-la que estaria a regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Por isto dá no mesmo investigar se a recorrente faz jus a tal imunidade, ou à isenção: os requisitos são idênticos.

A expressão “isentas”, no § 7º do art. 195 da Constituição, deve ser lida como “imunes”. No caso, impõe-se a chamada interpretação corretiva. A insuficiência da interpretação literal ou gramatical, mais uma vez, decorre da circunstância de ser o Direito um sistema. Assim, o significado de determinada expressão constante de texto de lei não é necessariamente aquele dado pelo dicionário, mas o extraído do conjunto das normas jurídicas. O hermeneuta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições, interpreta a referência a isenção como significando imunidade. Se o leigo e o legislador podem fazer confusão com os dois conceitos, o hermeneuta jurídico assim não deve proceder, pois os institutos da imunidade e da isenção possuem uma diferença básica: enquanto a primeira é sempre estatuída na Constituição, a segunda é matéria da legislação infraconstitucional.

A despeito de posições contrárias, entendo que o referido art. 195, § 7º, veicula norma de eficácia complementável, que necessariamente há de ser regulamentada por meio de lei complementar, face ao disposto 146, II, do texto constitucional. Este inc. II, assim como o inc. I que lhe antecede, não trata de “normas gerais”, previstas tão-somente no inc. III.

A doutrina norte-americana classificou as normas constitucionais, quanto à eficácia jurídica, em dois grupos: auto-executáveis ou auto-aplicáveis e não auto-executáveis ou não auto-aplicáveis. As primeiras com eficácia jurídica plena e aplicação imediata porque regulando diretamente as matérias, e as segundas com eficácia jurídica limitada porque dependentes de outras normas infraconstitucionais, pelo que de aplicação mediata.⁷

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,⁸ julgou insuficiente a divisão bipartite acima e propôs a sua divisão tricotômica. Esta identifica, ao lado das normas de eficácia plena, aptas a produzir todos os seus efeitos por si sós, já que o constituinte editou desde logo uma normatividade completa, mais dois grupos, agora empregando-se a nomenclatura proposta por Maria Helena Diniz:⁹ o das normas constitucionais de eficácia restringível, que podem ter a eficácia jurídica contida (e

⁷ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88.

⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

⁹ DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.413.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 02, 08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siope 11650

não necessariamente a tem, como dá a entender o termo contida, empregado por J. Afonso), a depender da legislação infraconstitucional superveniente ou ainda de determinadas circunstâncias postas na própria norma (estado de sítio, por exemplo); e o grupo das normas constitucionais de eficácia jurídica **complementável** ou dependente de complementação (ou limitada, no dizer de José Afonso da Silva), cuja eficácia jurídica é a menor de todas, dado que o legislador constituinte estabeleceu uma normatização cuja eficácia plena depende da legislação infraconstitucional.

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

Para comprovar que o STF ainda não se pronunciou de modo definitivo sobre o tema, reporto-me a julgamentos da Colenda Corte, cujos trechos transcrevo abaixo.

No julgamento da Medida Cautelar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802,¹⁰ em 27/08/98 (até hoje sem julgamento do mérito), o STF, por unanimidade, sinalizou que lei ordinária pode dispor sobre a constituição e o funcionamento de entidade imune, mas não sobre os limites da imunidade. Observe-se a parte da ementa que trata do tema:

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

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

No julgamento da Medida Cautelar da ADI nº 2.028, em 11/11/99 (igualmente sem julgamento do mérito até hoje), o Colendo Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, mas o fez sob o pressuposto de inconstitucionalidade material. Os dispositivos da Lei nº 9.732/98 teriam estabelecido "requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade", nos dizeres da ementa que reproduzo abaixo:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

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

AF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 02 / 08
Maurício Cursi de Oliveira
Mat. Sape 91650

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

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

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

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

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

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

Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFÉRENCIA ORIGINAL
Brasão: 28 02/08

Min. Carlos Roberto Gonçalves

contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28 / 02 / 08	CC02/C03 F. 408
Marilda Corrêa de Oliveira Met. Supl. 91650	

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

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

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

Inadmissibilidade do mandado de injunção para tornar viável o exercício desse direito, por não se tratar da falta de norma regulamentadora, mas da arguição de inconstitucionalidade de normas já existentes, causa de pedir incompatível com o uso do instrumento processual previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição."

Destaca-se do voto do eminente Relator a seguinte passagem, que se aplica integralmente à hipótese dos autos:

"(...)

Na suposta inconstitucionalidade de norma regulamentadora e não na sua falta – como exige a Constituição (art. 5º, LXXI) – reside a causa de pedir da presente ação, de todo incompatível com o pressuposto processual de admissibilidade do mandado de injunção."

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

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

Antes, em 02/08/91 – poucos dias depois de editada a Lei nº 8.212 (publicada em 25/07/91) –, o STF julgou o Mandado de Injunção nº 232, assim se pronunciando (negrito acrescentado):

Mandado de Injunção.

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

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



SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	GC02/C03 Fls. 409
Marilda César de Oliveira Mat. Slape 91650	

sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.

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

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

Por oportuno, cabe observar que o STF, por um lado, não exigiu lei complementar para regulamentar a imunidade em questão. Por outro, rejeitou a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional para tanto. Observe-se o voto do relator, Ministro Moreira Alves:

(...)

2. Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse se exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou as expectativas de, se virem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, verão nascer para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas depende ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º.

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

(...)

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

A solução que dou, neste caso concreto – o de marcar prazo para que o Congresso supra sua omissão inconstitucional, sob pena de, não o fazendo, o requerente tenha reconhecido a imunidade a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição sem as restrições que a lei futura poderá estabelecer –, está dentro da linha de orientação tomada na



MF-SEC	CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28.02.08	CC02/C03 Fls. 410
 Manoel Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

referida questão de ordem, pois se trata de reconhecimento que não envolve a atuação legislativa por parte desta Corte.

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

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

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

Por isso, como antecipei, se o voto de S. Exa. tivesse sido posto quando examinávamos o cabimento deste mandado de injunção, ele me tivesse levado a acompanhar, por este fundamento, aqueles que dele não conheciam por entender que, mediante processo de integração analógica, se poderia transplantar aqueles requisitos de identificação da instituição de assistência social sem fins lucrativos beneficiada no art. 150 à instituição de beneficência referida no art. 195, § 7º da Constituição.

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

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

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



Mr-Segundo	CONFERE COMO ORIGINAL	CC02/C03
Brasília, 28 / 02 / 08		Fls. 411
Marilda Cursino da Oliveira Mat. Slape 91650		

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

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

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

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

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

No caso em apreciação, Sr. Presidente, penso que o que ocorre é, verdadeiramente, a falta de norma regulamentadora e não a simples lacuna que torne possível o emprego da analogia. Por isso, estou acompanhando o voto do eminente Ministro MOREIRA ALVES, que abre, ao Poder Legislativo, o ensejo de suprir a falta de norma regulamentadora, em determinado prazo, editando a lei necessária.

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

Peço vênia, por isso, aos eminentes Ministros que dele divergiram, para deferir o Mandado de Injunção nos termos, em que o faz o eminente Ministro-Relator.

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

CONCLUSÃO

Do exposto cabe concluir que as entidades filantrópicas, no período sob a eficácia da MP nº 2.158-35/2001, contribuem com o PIS Faturamento se deixarem de atender a qualquer dos requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Quanto ao período anterior à referida Medida Provisória, também contribuem com o PIS Faturamento, em vez do PIS sobre a Folha de Salários, as entidades não caracterizadas como sem fins lucrativos, dentre as quais se incluem as que remuneram seus dirigentes ou deixam de aplicar seus recursos levando em conta os seus objetivos institucionais.

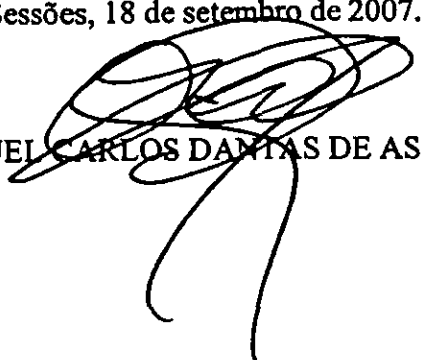


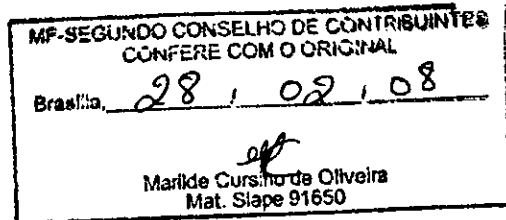
Processo n.º 11065.003181/2005-19
Acórdão n.º 203-12.387

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28/02/08	CC02/C03 Fls. 412
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

Pelos fundamentos acima, nego provimento ao Recurso.

Sala de Sessões, 18 de setembro de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Voto Vencedor

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Designado quanto á decadência

Data maxima venia, não comungo do entendimento do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis quanto ao debate sobre a decadência para o PIS. Fundamento.

A jurisprudência majoritária do Egrégio Conselho de Contribuintes, com relação à questão do prazo decadencial para a constituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, posiciona-se no sentido de que o prazo é de cinco anos, conforme, aliás, entendimento majoritário do Colegiado Superior, por sua Primeira, Segunda e Terceira Turmas.

O prazo decadencial para o PIS é de cinco anos, devendo-se subordinar a Fiscalização para fins de preservar seu direito de efetuar o lançamento (de ofício) ao disposto nos artigos 150, § 4º; e 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, ou seja, aplicáveis quando *houver* pagamento ou não do tributo em questão, respectivamente.

Feitas tais considerações, que já nos permitem definir o termo inicial de contagem do prazo decadencial do PIS, cumpre que se façam agora algumas observações complementares acerca da extensão em si deste prazo, antes que se definam os efeitos de tudo quanto se expôs e se exporá, sobre os créditos constituídos no presente processo. É que remanescem dúvidas, entre tantos quantos operam a legislação tributária, quanto ao prazo de decadência para esta contribuição, em razão da superveniência de vários atos legais que versaram direta ou indiretamente sobre a matéria. De se ver.

Antes de tudo, reafirme-se o óbvio: as contribuições para fiscais, das quais a Contribuição para o PIS é um exemplo, estão expressamente incluídas na Carta Magna de 1988, em seu artigo 149, que as recepcionou e deu-lhes nova vestimenta, mesmo que não lhes tenha transmutado suas naturezas jurídicas.

Se tal inclusão, no entanto, é certamente suficiente para qualificá-las como tributos, exteriorizada fica, ao menos, a preocupação do constituinte em submetê-las à influência de alguns ditames da legislação tributária; entre os quais, por força da remissão feita pelo dispositivo re-trocitado ao inciso III do artigo 146 da mesma lei máxima, inclui-se a submissão aos prazos decadenciais e prescricionais do CTN¹¹.

No entanto, ao contrário do que ocorreu com as demais contribuições (FINSOCIAL, COFINS e CSLL), que tiveram, por força de discutível legislação superveniente – Lei nº 8.212/91 – seus prazos de decadência alterados para 10 (dez) anos, tal não ocorreu com o PIS, mantido então para tal exaço os prazos decadenciais e prescricionais do CTN (arts. 150 e 173).

¹¹ “1. É princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, “b”, da CF. (...). “ Agravo de Instrumento nº 468.723-MG, Ministro relator Luiz Fux, r. decisão publicada no DJU, I, de 25.3.2003, fls. 216/217

cul

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28 / 02 / 08	CC02/C03 Fls. 414
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650	

E tal afirmativa se faz na esteira da jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, que sobre o prazo de decadência para o PIS, assim concluiu:

"(...)

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). (...). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); (...).

(...)

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). (...). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição, inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições para-fiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

(...)

*O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições da seguridade social."*¹²

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça também já encampou a aludida tese sustentada pela Corte Suprema, em parte acima transcrita, conforme se pode depreender da leitura da ementa referente ao acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 4/10/2004:

"AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO, PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS, CONTADOS DO FATO GERADOR, PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A orientação firmada pelo v. acórdão recorrido está em consonância com o entendimento deste Sodalício. Nesse sentido, bem ponderou a insigne Ministra Eliana Calmon que "nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, parágrafo 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento, antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN" (REsp 183.063/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 13.08.2001).

*Agravo regimental a que se nega provimento."*¹³

¹² RE 148754-2/RJ, Min. Relator Francisco Rezek, acórdão publicado no DJU de 4/3/1994, Ementário n.º 1735-2; e, RE 138284-8/CE, Min. Relator Carlos Velloso, acórdão publicado no DJU de 28/8/1992, Ementário n.º 1672-3

¹³ AgRg no Recurso Especial n.º 413.265/SC, Ministro relator Franciulli Neto, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça

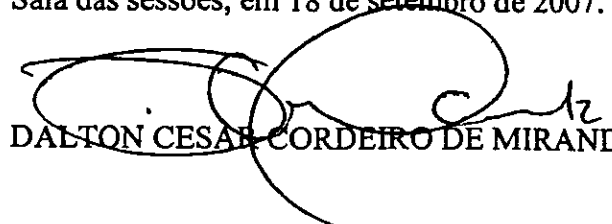
Processo n.º 11065.003181/2005-19
Acórdão n.º 203-12.387

CPF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 28 / 02 / 08	CC02/C03 Fls. 415
Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

In casu, portanto e em razão do acima exposto e quanto aos créditos tributários objeto do Auto de Infração cientificado em 29/08/2005 (fatos geradores janeiro a novembro de 1999 e janeiro a dezembro de 2000), necessário se faz a revisão do acórdão recorrido, para declarar decaído o direito da Fazenda Nacional lançar os valores referentes aos fatos geradores ocorridos e anteriores a agosto de 2000; pois aplicável à espécie o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

É como voto.

Sala das sessões, em 18 de setembro de 2007.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA