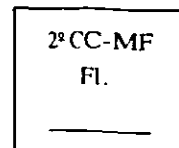
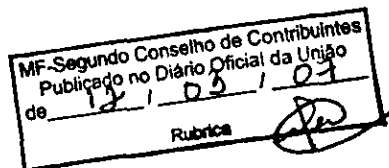




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA – FUCRI LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

PIS. FUNDAÇÕES. A partir de outubro de 1999, continua vigorando a sistemática de recolhimento do PIS com base na folha de salários para as instituições de educação, sem fins lucrativos, que mesmo tendo descumprido os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, se revistam da forma jurídica de fundações de direito privado, nos termos do inc. VIII do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Recurso negado.

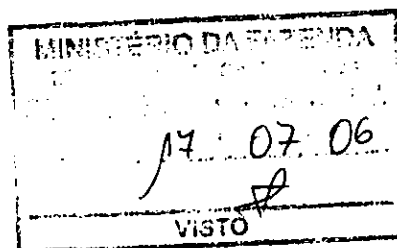
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA – FUCRI LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator) e Emanuel Carlos Dantas de Assis, que votou pelas conclusões do relator e apresentará declaração de voto. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005.


Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Sílvia de Brito Oliveira, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Roberto Velloso (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc





Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

Acórdão nº : 203-10.266

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA - FUCRI LTDA.

RELATÓRIO

A empresa supra identificada foi autuada para cobrança do PIS referente aos períodos de apuração compreendidos entre 30/11/1996 e 30/09/2001, inclusive, incidente sobre folha de salários, no montante de R\$ 923.510,86.

Em sua defesa (fls. 178/400), a interessada argúi ser instituição de educação e assistência social, sem fins lucrativos, ostentando título de utilidade pública nas esferas municipal, estadual e federal.

Alega gozar da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da CF e também daquela estabelecida no § 7º do art. 195 da Lei Maior. Nesse último caso, defende que os requisitos a que se refere o mencionado parágrafo devem ser estabelecidos por lei complementar, por se tratar de imunidade e não de isenção. Nesse caso, sendo entidade de assistência social, para usufruir da imunidade bastaria cumprir as regras previstas no art. 14 do CTN.

Defende a ilegalidade da exigência pelo fato de estar baseada no § 4º do art. 3º da LC nº 7/70. Esse dispositivo carecia de regulamentação, até o advento do Decreto-Lei nº 2.445/88 que, por sua vez, foi declarado inconstitucional pelo STF.

O órgão julgador de primeira instância proferiu decisão (fls. 403/418) negando o pleito e mantendo o lançamento na sua integralidade. Entendeu aquela autoridade que as entidades sem fins lucrativos, inclusive as fundações, sujeitam-se à incidência do PIS sobre folha de salários, nos termos da LC nº 7/70 c/c MP nº 1.212/95 e legislação posterior. Esclarece que essa MP já estava em vigor quando ocorreu o fato gerador mais antigo objeto da autuação, não havendo que se falar em ausência de regulamentação.

A instância de piso manifestou-se também pela não aplicação da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, por entender que o PIS tem natureza jurídica própria, com inserção constitucional através do art. 149 e destinação específica, conforme art. 239, todos da CF, não estando incluída entre as contribuições abarcadas pelo referido art. 195.

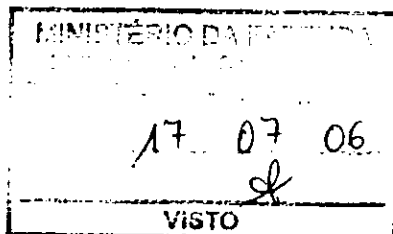
Inconformada, a interessada recorre a este Conselho (fls. 429/433) reiterando as razões da peça impugnatória.

Foram cumpridas as providências relativas à garantia de instância.

Na apreciação do recurso, esta Câmara entendeu que a recorrente deve cumprir os requisitos elencados no art. 55 da Lei nº 8.212/91 para o gozo da imunidade quanto ao PIS. Foi emitida Resolução (fls. 459/469) convertendo o julgamento do recurso em diligência, a fim de que se apurasse a situação da instituição quanto àquela exigência.

A autoridade diligenciadora emitiu relatório (fls. 693/696) registrando que, no período objeto do lançamento, houve o descumprimento de alguns dos itens do dispositivo em tela.

É o relatório.

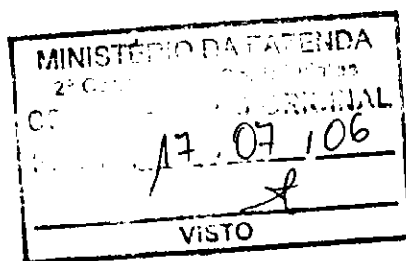


de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



2ª CC-MF
Fl.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Se a questão principal refere-se à imunidade/isenção da interessada frente ao PIS, é importante esclarecer sob quais dispositivos legais deve ser decidida a querela. Sob esse prisma, é pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial quanto à natureza tributária do PIS. Também não pairam dúvidas de que trata-se de uma contribuição com características próprias, o que a coloca, no gênero, como uma espécie diferente daquelas mencionadas no art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN), particularmente dos impostos.

Assim, não se lhe aplicam os ditames estabelecidos na alínea “c”, inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, que estabelece limitações ao poder de tributar concernentes a impostos. Por consequência, também é inaplicável à espécie o art. 9º, inciso IV, alínea “c” do CTN.

Transportamo-nos então aos dispositivos constitucionais que tratam da seguridade social. Assim dispõe o § 7º do art. 195 da Carta Magna:

Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais”:

(...)

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

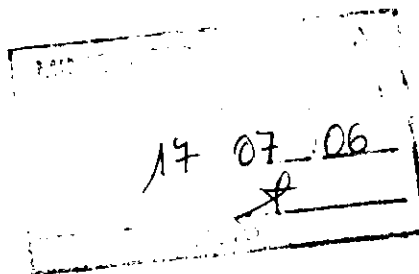
Sem embargo do texto em comento utilizar a expressão “isentas”, não pairam dúvidas de que está-se tratando de imunidade, visto relacionar-se com desoneração tributária inserta no texto constitucional. Por outro lado, o dispositivo remete à lei o estabelecimento de exigências a serem cumpridas pelas entidades nele mencionadas com vistas ao gozo da imunidade.

Nesse ponto, devo reconhecer que após melhor análise entendo diversamente ao modo como até então me manifestava. Partilhava da idéia de que sob a ótica da hierarquia normativa, quanto à natureza daquela lei a jurisprudência do STF estaria sedimentada no sentido de que só se exige lei complementar para regradar determinada matéria quando o texto constitucional manifesta-se expressamente nesse sentido. Não o fazendo, entender-se-ia que a lei ordinária é adequada. Corroborando tal entendimento, pronunciou-se quanto ao dispositivo em tela o Ministro Moreira Alves na ADIN nº 2.028-5/DF:

De outra parte, esse dispositivo constitucional exige apenas lei ordinária, já que não exige expressamente lei complementar, conforme se vê da jurisprudência do STF. Embora essa isenção seja, verdadeiramente, imunidade, o certo é que no Mandado de Injunção 232 (RTJ 137/965), esta Corte o deferiu em parte, por não admitir a utilização por empréstimo do CTN para que o Congresso elaborasse a lei requerida pelo § 7º do artigo 195 da Carta Magna.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

Assim, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispondo sobre a Seguridade Social, teria estabelecido em seu art. 55 os requisitos para que uma entidade beneficente de assistência social pudesse usufruir da imunidade das contribuições sociais abrangidas por aquele diploma legal.

Foi esse o entendimento que norteou a Resolução proferida pela Câmara, convertendo o julgamento do recurso em diligência a fim de que fosse verificado o cumprimento dos requisitos previstos no mencionado dispositivo.

No relatório de diligência (fls. 693/696) a autoridade diligenciante informou que, no período fiscalizado, houve descumprimento de alguns requisitos. Assim, não haveria como a empresa gozar da imunidade para o PIS.

Após melhor reflexão, ainda que partilhando da mesma conclusão quanto à inexistência da imunidade, devo ressaltar alguns pontos que me fazem visualizar os fatos sob outra ótica.

A primeira questão diz respeito à natureza da lei a que alude o parágrafo 7º do art. 195 da CF tema sobre o qual não há unanimidade. O próprio ministro Moreira Alves reconhece a divergência, naquele mesmo pronunciamento onde se discutia as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98 no mencionado art. 55:

- 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.

Mesmo que seja aceita a lei ordinária para se estabelecer requisitos ao gozo da imunidade das entidades beneficentes de assistência social frente às contribuições, diferentes entendimentos ainda persistem. Alguns Ministros da Corte Suprema defendem que, efetivamente, a Lei nº 8.212/91 regulou a matéria. Na apreciação do Mandado de Injunção nº 605/RJ, em 30/08/2001, o Pleno do STF negou a existência de lacuna, como se pode ver na ementa:

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

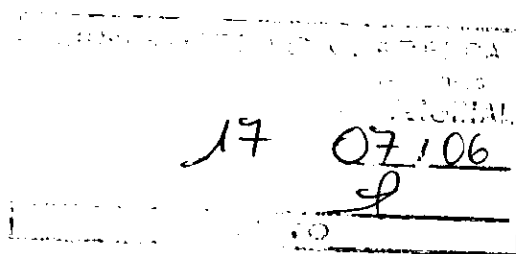
Não cabe mandado de injunção para tornar efetivo o exercício da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Carta Magna, com alegação de falta de norma regulamentadora do dispositivo, decorrente de suposta inconstitucionalidade formal da legislação ordinária que disciplinou a matéria. Impetrante carecedora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

Por outro lado, no julgamento do Mandado de Injunção nº 232, em que se pleiteava a mora do Congresso Nacional face à ausência de regulamentação do § 7º do art. 195 da CF, o STF manifestou-se em 02/08/91:

De



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



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

Vê-se que, nesse caso, a decisão foi pela mora do Congresso Nacional, e não pela aplicação do art. 14 do CTN como muitos alegam.

Do exposto até aqui, fica a constatação de que a utilização do art. 55 da Lei nº 8.212/91 como norma regulamentadora do § 7º do art. 195 da CF é matéria polêmica. Saliente-se que, à parte discussões quanto à aplicabilidade, o § 7º do art. 195 da CF e o art. 55 da Lei nº 8.212/91 no que tange à imunidade, referem-se exclusivamente às entidades beneficentes de assistência social e não às instituições sem fins lucrativos genericamente falando.

A segunda questão é que mesmo admitindo a aplicação do mencionado art. 55, entendo que tal dispositivo não abrangeria o PIS, por considerar que essa contribuição não se inclui dentre aquelas previstas no art. 195 da CF, muito menos tem previsão na Lei nº 8.212/91.

Isso porque tem destinação constitucional específica, no bojo do art. 239 da Carta Magna, voltada para o programa do seguro desemprego e para o abono dirigido aos trabalhadores com remuneração inferior a dois salários mínimos. A previsão constitucional do PIS não está no art. 195, mas sim no art. 149 da Lei Maior, pois essa contribuição tem natureza jurídica própria fazendo com que, mesmo compreendida na previdência social, não se confunde com a seguridade social como um todo.

O Ministro Moreira Alves do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a ADIN nº 1-1 DF, observou que: “já foi assentado pelo STF que o PIS-PASEP não se confunde com as contribuições sociais instituídas no art. 195, I, da Constituição Federal.”

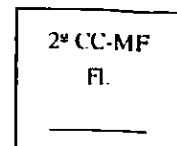
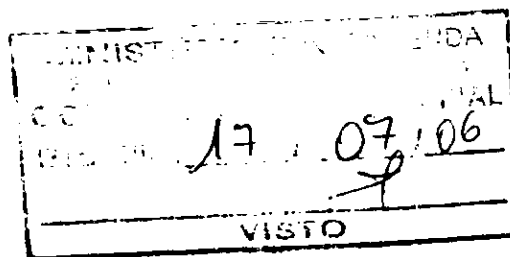
Neste sentido, o Ministro Carlos Veloso, da Suprema Corte, no julgamento do RE 138.284-CE, também acentuou:

O que o art. 239 da Carta Magna atualmente em vigor faz é dar validade ao PIS, sob sua vigência, independentemente da edição de quaisquer outras normas legais e de sua submissão às regras que disciplinam a instituição das contribuições sociais.

Significativamente, o art. 239 da Constituição Federal advinda de 1988 está situado no seu Título IX - Das Disposições Gerais -, norma de natureza tipicamente de transição de uma ordem constitucional para a outra, como, mais uma vez acertadamente, anotou o Acórdão recorrido: “O art. 239, não é a toa, que está nas Disposições Transitórias Gerais, que, na realidade, albergam algumas disposições transitórias, são uma transição entre a Constituição e as Disposições Transitórias” (f. 267)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

O significado jurídico da inserção dessa norma de transição, no novo texto constitucional, faz-se óbvio: decorreu da necessidade, a que foi sensível o constituinte, de garantir a continuidade da arrecadação da contribuição social em que se constitui o PIS, assim evitando que - até por interpretações da nova Lei Maior - pudesse ocorrer abrupta cessação dessa arrecadação, essencial a seus fins."

No que tange à Lei nº 8.212/91 que dispõe sobre a organização da seguridade social, em nenhum momento essa norma trata da contribuição ao PIS. Relativamente à modalidade incidente sobre folha de salários, a cargo da empresa, a lei cuida apenas da chamada contribuição previdenciária:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

(.....)

PIS: Quanto à incidência sobre o faturamento e o lucro, também não há menção ao

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

(.....)

Na modalidade PIS sobre folha de pagamento a contribuição já tinha previsão na Lei Complementar nº 7/70 e foi regulamentada, para os períodos de apuração entre janeiro/1996 a setembro/1999, na MP 1.212/95 e edições posteriores, culminando na Lei nº 9.715/98 que assim tratou da matéria:

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

(.....)

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

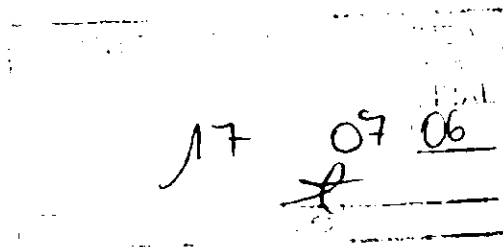
(.....)

Chama a atenção o fato de o dispositivo referir-se a entidades sem fins lucrativos de forma genérica ressaltando a circunstância de ser empregadora. Sob esse prisma pode-se entender que uma entidade beneficente de assistência social, como espécie daquela, sendo empregadora pagaria a contribuição nessa modalidade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



2º CC-MF
Fl.

A autuação, no presente caso, refere-se justamente à cobrança do PIS sobre folha de salários de uma entidade educacional sem fins lucrativos. Assim, para os fatos geradores até setembro/1999, quando o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715/98 foi revogado, não há reparos na autuação devendo ser mantida a exigência.

A MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 e reedições, culminando na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, revogou o dispositivo da Lei nº 9.715/98 supra transcrito. Entretanto, manteve a sistemática de tributação:

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

(.....)

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

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

(.....);

No inciso III estão mencionadas as entidades que gozam de imunidade tributária perante os impostos, atendidos os requisitos da lei, nos termos do inciso VI, "c", do art. 150 da CF. São as instituições de educação e de assistência social, referidas no art. 12 da Lei nº 9.532/97 o qual estabelece as condições para o gozo daquela imunidade.

O inciso IV elenca as outras entidades sem fins lucrativos que, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532/97, podem usufruir da isenção do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, cumpridas as condições ali enumeradas, naturalmente menos rígidas do que aquelas necessárias ao gozo da imunidade. São as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações.

Lembrando que o art. 13 refere-se à sistemática de apuração do PIS com base na folha de salários, a menção aos dispositivos da Lei nº 9.532/97 que tratam de impostos só pode significar que os requisitos da Lei aplicar-se-iam também à contribuição, ou seja: a apuração do PIS com base na folha de salários ficaria condicionada ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97 para as instituições mencionadas, respectivamente, nos incisos III e IV da MP 2.158/35.

Esse entendimento foi confirmado pelo Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 que regulamentou o Pis/Pasep e a Cofins. No art. 9º esse diploma legal estabeleceu:

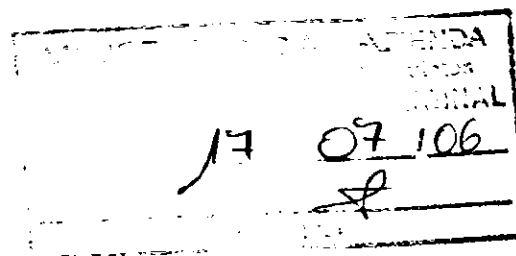
Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):

(.....);

III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos da art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

De



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

(.....). (grifos acrescidos)

Além disso, o art. 17 da MP nº 2.158/35 estabeleceu uma restrição adicional às entidades nele referidas:

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.

Tem-se agora uma vinculação expressa ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Ressalte-se apenas que a adequação ao dispositivo não implica em imunidade ou isenção face ao PIS, mas sim na apuração com base na folha de salários.

Observe-se que o dispositivo transcrito estabelece a exigência apenas para as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, o que seria uma incoerência. Afinal, essas organizações são aquelas que de forma mais efetiva desenvolvem atividades de relevância social suprimindo as deficiências do Estado, o que as faria merecer tratamento tributário privilegiado em relação a quaisquer outras entidades.

Na verdade, a exigência é condizente com as próprias características dessas entidades que precisam do reconhecimento público. Não se pode olvidar que tais instituições, em relação às outras entidades sem fins lucrativos, já têm favorecimento tributário pela imunidade frente aos impostos. É justo, portanto, que face às contribuições sociais as entidades beneficentes comprovem efetivamente que mereçam usufruir de benefícios fiscais.

Nesse entendimento, em relação às entidades filantrópicas mencionadas no dispositivo, este se aplica apenas àquelas que sejam ou declarem ser entidades beneficentes de assistência social. As entidades filantrópicas na sua generalidade, que podem ser isentas, mas não imunes, não se submetem à exigência ali consignada.

O art. 46 do Decreto nº 4.524/2002, corrobora:

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

Parágrafo único. Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelos Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. (grifo acrescido)

Destarte, com toda a redundância que a afirmativa traz em seu bojo, só poderia apresentar Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (e assim cumprir um dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.2312/91), a entidade filantrópica que for entidade beneficente de assistência social.

Ratifique-se que nem todas o são. Ainda que guardem certa semelhança entre si, os conceitos de assistência social e filantropia não se confundem. Embora não menos amplo que



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

o da filantropia, o conceito de assistência social oferece a vantagem da característica comum dos seus destinatários: a necessidade que têm dela. Enquanto as entidades filantrópicas prestam serviços úteis e com freqüência valiosos, mas nem sempre essenciais, a assistência social tem por objeto atender a necessidades vitais das pessoas que carecem dela. Em outras palavras, a necessidade da assistência, individual ou social, é inerente à sua natureza.

Outra peculiaridade ocorre em relação às instituições de educação. Apesar de não terem sido mencionadas no art. 17, a Constituição Federal ao tratar da imunidade frente aos impostos dá a elas o mesmo tratamento das entidades de assistência social, o que é confirmado pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97 e também pelo parágrafo único do art. 46 do Decreto nº 4.524/2002, supra transcrito. Isso significa que uma instituição de educação pode ser caracterizada como beneficente de assistência social. Nesse caso, deve cumprir as exigências do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

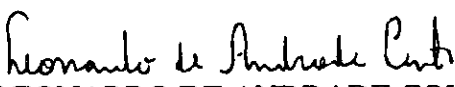
Essa circunstância aplica-se no presente caso, onde tem-se uma instituição de educação que, inclusive, protesta pela sua caracterização como entidade assistencial. Se o relatório de diligência indica que os requisitos da Lei nº 8.212/91 não foram cumpridos, entendo que a recorrente, para os fatos geradores a partir de setembro/1999, deveria apurar o PIS com base no faturamento.

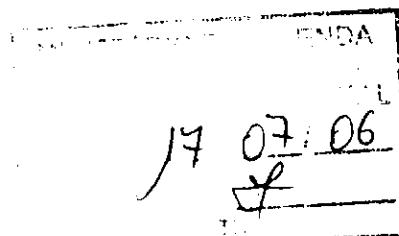
Penso que a exigência deva ser cancelada para os períodos mencionados, podendo a autoridade lançadora formalizar nova autuação utilizando o faturamento como base de cálculo.

É ilustrativo constatar que para os partidários da tese concernente à aplicabilidade ao PIS dos dispositivos do art. 195 da Constituição Federal, seriam imunes dessa contribuição, nos termos do parágrafo 7º, as entidades beneficentes de assistência social que atendessem os requisitos da lei. Assim, para o gozo da imunidade, a recorrente deveria comprovar sua condição de entidade beneficente de assistência social e também o cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Teríamos, nesse caso, as mesmas conclusões da análise feita até aqui.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os períodos de apuração posteriores a setembro/1999, ainda que por razões diversas daquelas constantes da peça recursal.

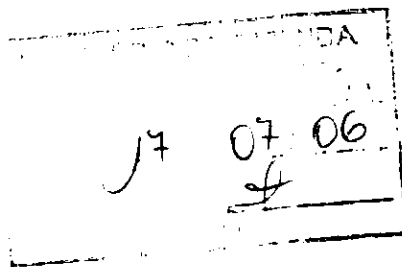
Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO





Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO
RELATOR-DESIGNADO

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se à sistemática adotada de tributação do PIS sobre as Fundações, a partir de outubro de 1999 (eficácia da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001). Entendo que neste período a recorrente deve contribuir com o PIS sobre a Folha de Salários, como lançado e não sobre o Faturamento. Daí minha discordância, no sentido de manter o lançamento em sua íntegra.

Mas, antes é preciso superar uma questão prejudicial, qual seja: seria a recorrente uma entidade imune das contribuições para seguridade social, *ex vi* § 7º do art. 195 da Carta Magna?

A princípio, o que se tem assente na doutrina e na jurisprudência é que o § 7º do art. 195 da Carta Magna e o art. 55 da Lei nº 8.212/91 no que tange à imunidade ou mesmo isenção, referem-se exclusivamente às entidades beneficentes de assistência social e não às instituições sem fins lucrativos genericamente falando.

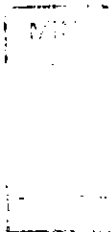
A despeito de posições contrárias, entendo que o referido § 7º, art. 195, é norma de eficácia limitada, a depender de lei infraconstitucional que lhe dê total eficácia. A meu ver, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 cumpre perfeitamente esse papel, apesar do óbice supostamente imposto de que o art. 146, II, da Constituição, exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Outrossim, o STF não se posicionou de forma definitiva sobre esse assunto, mantendo posições até contraditórias a esse respeito.

Dessa forma, o cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo referido art. 55 pelas entidades beneficentes de assistência social se faz mister, tanto para a situação de isenção quanto para o de imunidade própria das contribuições para a seguridade social. E não se venha alegar que a aplicação do mencionado art. 55, não abrangeria o PIS, por considerar que essa contribuição não se incluiria dentre aquelas previstas no art. 195 da CF, bem assim na Lei nº 8.212/91.

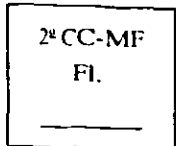
Isso, porque o PIS classifica-se, sim, como Contribuição para a Seguridade Social, tendo inclusive o Excelentíssimo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dr. Carlos Velloso, se manifestado nesse sentido no voto do julgamento do RE nº 138284-8/CE. O art. 239 da Carta Magna, muito pelo contrário, confirma essa tese, uma vez que nos termos desse artigo a contribuição para o PIS destina-se ao financiamento do abono salarial e do seguro desemprego, que por sua vez integram a assistência social, compondo assim um dos três segmentos da Seguridade Social.

Outrossim, não se pode olvidar que a condição de Contribuição para a Seguridade Social decorre da própria Carta Magna, e não de qualquer regramente infraconstitucional, sendo assim irrelevante o argumento de que a ausência de referência expressa ao PIS na Lei nº 8.212/91 faria com que o escopo do mencionado art. 55 não comportasse o PIS.

Feita essa digressão necessária, voltemos para ao caso concreto.



17 07 06
8



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

Nesse passo, o que se vê pelo resultado de diligência de fls. 705/706 é que alguns desses requisitos foram descumpridos, não ensejando assim o gozo da imunidade ou isenção pela recorrente.

Dessa premissa, porém, não se pode inferir de chofre que não atendendo os requisitos que permitiria o gozo da isenção ou imunidade, deveria ter sido lançado então, a partir de outubro de 1999, o PIS Faturamento, isso porque antes de se aplicar a regra geral (PIS faturamento), dever-se-ia averiguar a existência de regra específica para as fundações (PIS sobre Folha de Salários). Nesse passo, a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, trouxe não somente o recolhimento do PIS sobre a folha de salários em relação às atividades próprias das instituições de educação e de assistência social (inciso III); bem assim as de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, sem fins lucrativos (inciso IV); mas também as fundações de direito privado e fundações públicas (VIII). O preceptivo legal dispôs que:

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

(...)

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;

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

(...)

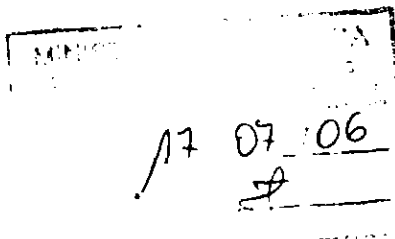
Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

(grifei)

Por sua vez, o Art. 17, acima referido, não fez nenhuma restrição adicional às fundações, no que tange ao recolhimento sobre a folha de salários. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 e julho de 1991 e o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 são direcionados às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social.

Entendeu o legislador que as fundações têm um regime jurídico bem mais rigoroso do que as sociedades civis (basta lembrar que o Ministério Público do Estado vela pelas fundações, a teor do art. 26 do Código Civil), vindo daí a lei, nesse inciso VIII, a prestigiar a forma jurídica em detrimento dos ramos ou setores em que elas atuem.

Vê-se que o voto do ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto assumiu uma postura conservadora diante dos critérios lógicos utilizados pela norma para compor as entidades (todo) que iriam se subsumir ao recolhimento do PIS pela folha de salário. Deveras, causa uma certa perplexidade, a forma de classificar utilizada pelo legislador. Não foi de todo rigorosa.



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

Segundo Pascal Ide, em sua famosa obra “A Arte de Pensar”¹, toda divisão rigorosa deve obedecer a quatro critérios ou regras:

- 1) A diferença deve ser intrínseca: a distinção deve ser feita no interior e não no exterior do gênero, isto é, da noção mais universal a partir da qual se divide;
- 2) A diferença deve ser exclusiva, noutros termos, os dois membros da divisão devem se excluir, não devendo haver “sobreposição de telhas”;
- 3) A diferença deve ser exaustiva, ao se excluïrem os membros em presença devem esgotar a divisão e portanto fornecer uma distinção exaustiva;
- 4) A diferença deve ser estabelecida segundo o mesmo ponto de vista, por outras palavras, deve conservar a mesma perspectiva.

Este é o modelo de regras geralmente seguidas que faz com que uma determinada classificação seja considerada “rigorosa”. Neste ponto, os incisos III e IV prestigiam os ramos ou setores em que as entidades atuam. Ao revés, o inciso VIII, prestigia a forma jurídica (continente) não importando os ramos ou setores (conteúdo). Agindo dessa forma o legislador feriu o segundo critério (a exclusividade), ou quem sabe até o quarto critério (mesma perspectiva). Acontece que o direito não precisa necessariamente seguir os mandamentos do rigor lógico tradicional. O direito cria sua própria realidade.

A consequência dessa falta de rigor é simplesmente dar azo para que o disjuntor lógico “ou” implícito em cada um dos incisos fosse utilizado, como manda afinal a boa lógica. O não enquadramento em um dos incisos não implica desenquadramento nos outros. Isso é princípio mezinho da lógica. E só podemos interpretar que essa foi a intenção do legislador.

Possível ambigüidade do art. 13, inciso VIII, da MP 2.158-35/2001

Existe uma corrente respeitável que apregoa que a melhor interpretação para o art. 13, inciso VIII, da MP nº 2.158-35/2001 seria a opção “b” abaixo, e não a opção “a”, ora adotada neste voto.

a) (fundações de direito privado) e (fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público);

ou

b) (fundações de direito privado e fundações públicas) instituídas ou mantidas pelo Poder Público.

O problema com a opção “b” já começa no primeiro plano da interpretação, que é o plano sintático. Haveria a necessidade de uma vírgula antes da expressão “instituídas ou mantidas pelo Poder Público” para que se pudesse aplicar essa qualificação para ambos os núcleos do sujeito.

¹Ide PASCAL, A Arte de Pensar, São Paulo, Martins Fontes, 2000, p. 171/173



Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

Acórdão nº : 203-10.266

Inobstante, ser ponto pacífico que o Poder Público possa instituir e/ou manter fundações de direito privado, de outra banda, não se pode olvidar que os dispositivos do Decreto nº 4.524, de 17/12/2002 que tratam exatamente da regulamentação da matéria em foco, não deixaram margem para qualquer dúvida: art. 9º, VIII, (que faz menção expressa a "fundações de direito privado", sem qualquer ressalva), art. 50 e art. 69.

De fato, o Decreto colocou a expressão "fundações privadas", simplesmente, no lugar das "fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo poder público". Truncou literalmente o preceito da lei. Entendo, assim, que era essa mesma a intenção da lei (tese "a") e o acessório "instituídas ou mantidas pelo poder público" tornou-se assim despiciendo, em se considerando que o mesmo estaria ligado apenas à expressão "fundações públicas".

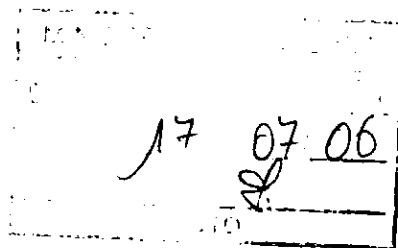
Conclusão

Por todo o exposto, a Fundação Educacional Criciúma, entidade sem fins lucrativos, mesmo a partir de outubro de 1999, está perfeitamente enquadrada como contribuinte do PIS com base na folha de salários, independentemente de ser ou não entidade beneficente de assistência social, motivo pelo qual o lançamento deve ser mantido também nesse período.

Pelos fundamentos acima, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005


ANTONIO BEZERRA NETO





17 07 06
[Assinatura]

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

**DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS**

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para, **no tocante ao período de apuração a partir de outubro de 1999** (sob a eficácia da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001) expor minhas divergências com relação aos seus fundamentos e explicitar porque votei pelas suas conclusões, de modo a cancelar o lançamento a partir daquele mês.

Entendo que a partir de outubro de 1999 a recorrente deve contribuir com o PIS Faturamento, em vez de PIS sobre a Folha de Salários, como lançado. Daí o meu voto para cancelar em parte o lançamento.

Quanto aos períodos de apuração anteriores, de novembro de 1996 a setembro de 1999, a recorrente é contribuinte do PIS sobre a Folha de Salários porque, à vista do § 4º do art. 3º da LC nº 7/70, combinado com o art. 2º, II, da MP nº 1.212, de 28/11/95 (com eficácia a partir de março de 1996, em obediência à anterioridade nonagesimal inserta no § 6º do art. 195 da Constituição Federal), convertida após reedições na Lei nº 9.715/98, as "entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações", contribuía com o PIS com base na folha de salários.

DA CLASSIFICAÇÃO DO PIS COMO SUBESPÉCIE CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL

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 Sociais 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



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

17 07 06	2º CC-MF Fl. _____
----------	-----------------------

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 valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",² 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;³ 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.

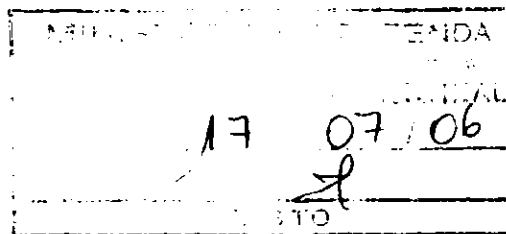
A corroborar a interpretação exposta, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário nº 232.896, que o PIS é contribuição para a Seguridade Social. Tratando da MP nº 1.212, de 28/11/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.715/98, assentou o seguinte, *verbis*:

² 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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

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 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 nº 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 nº 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 nº 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso, negrito ausente do original).

IMUNIDADES DOS IMPOSTOS (ART. 150 DA C.F.), DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 195, § 7º DA C.F.) E ISENÇÕES ESPECÍFICAS: DISTINÇÕES

Sendo indiscutível que o PIS é uma contribuição para seguridade social, não se deve cogitar dos arts. 150, VI, "c", da Constituição Federal, 9º, IV, "c" e 14, do CTN, e 12 da Lei nº 9.532/97, todos eles tratando da imunidade específica dos impostos. Esta não se confunde com a imunidade para as contribuições para a Seguridade Social (subespécie da espécie



17 07 06
#

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

contribuições sociais, que ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios integra o gênero tributo), estatuída no art. 195, § 7º da CF. Também cabe afastar 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 o PIS e 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. Esta foi concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tais exigências são também aplicáveis à isenção, estatuída inicialmente no art. 6º, III, da LC nº 70, de 30/12/91 – cujo texto condiciona o gozo da isenção ao atendimento das exigências estabelecidas em lei, de forma semelhante à dicção do § 7º do art. 195 da Constituição -, e depois no art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Observe-se a MP nº 2.158-35/2001:

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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

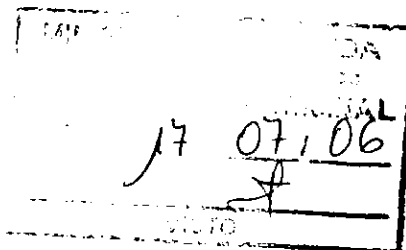
IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

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

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

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 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.

(...)

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.

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.

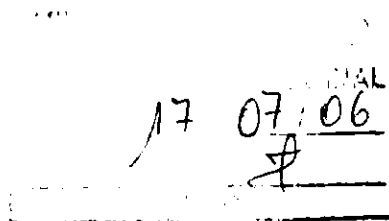
A redação do art. 17 da MP nº 2.158-35/2001, embora diga "entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social", refere-se essencialmente a entidade de assistência social. Qualquer entidade, desde que de assistência social. Independente de ser associação, sociedade civil ou fundação de direito 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



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



(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 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, chamo atenção para 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);

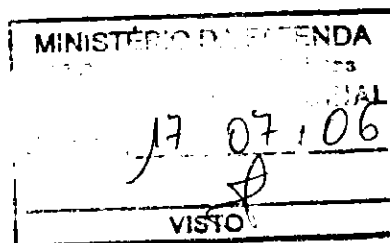
- Lei nº 9.532/97, art. 12: "instituição de educação ou de assistência social" (pretende regular a imunidade dos impostos, de que trata o art. art. 150, VI, "c", da Constituição);

- 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);



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

- 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, 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. 55 DA LEI Nº 8.212/91: REQUISITOS PARA GOZO DE ISENÇÃO

O art. 55 da Lei nº 8.212/91 já estabelecia, na sua redação original, o seguinte:

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:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do 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;

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 da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

O dispositivo foi alterado, da forma seguinte:

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:

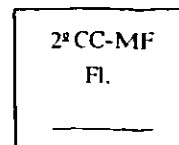
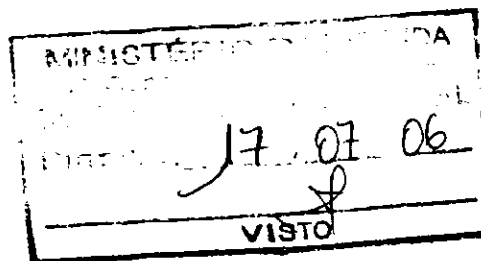
I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

~~*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;*~~



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



~~II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996)~~

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028))

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 da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.~~

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)).

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028)

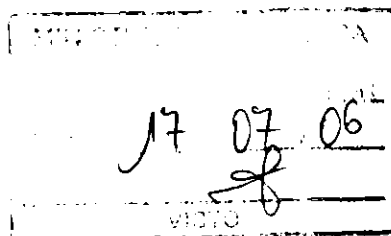
§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. ((Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98, mas com eficácia suspensa pela liminar concedida na ADI nº 2.028))

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição." (Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.2001)

Atualmente o art. 55 da Lei nº 8.212/91 continua eficaz conforme acima, sem as alterações constantes da Lei nº 9.732, de 11/12/98, cujos efeitos foram suspensos pelo Supremo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

Tribunal Federal (STF), no julgamento, em sede de liminar, da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028 (julgamento em 11/11/99, publicação em 16/06/2000, conforme informações obtidas na internet em 06/05/2005, no sítio do STF).

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi substituído pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social e renovável a cada três anos, na forma da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24/08/01. Com a sua extinção, o relatório de que trata o inciso V da Lei nº 8.212/91 deve ser apresentado anualmente ao órgão do INSS competente – é o que determina a Lei nº 9.528, de 10/12/97.

Neste ponto cabe ressaltar que a cobrança pelos serviços prestados, por si só, não descaracteriza a imunidade ou isenção. Desde que atendidos os outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a circunstância de uma entidade cobrar pelos serviços prestados não descaracteriza a isenção (ou imunidade). Um hospital beneficente de assistência social pode cobrar das pessoas não carentes, assim como uma faculdade pode cobrar mensalidades dos alunos que têm condições de pagá-las. O que não pode, sob pena de descaracterizar a assistência social, é a cobrança recair sobre as pessoas hipossuficientes.

É que, na forma dos arts. 6º e 203 da Constituição Federal, a assistência social deve ser prestada a quem dela necessitar, aos desamparados, e não a todos indistintamente. Assim, a filantropia ou beneficência, no sentido de amparo ou auxílio sem contrapartida, implica em prestação de serviços gratuitos àqueles que não têm condições de pagar. Neste sentido é que a Lei nº 8.742/93 informa:

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

Tratando do tema, o Min. Moreira Alves, no despacho liminar na ADI nº 2.028-5, depois corroborado pelo Plenário do STF e que manteve a redação original do art. 55 da Lei nº 8.212/91, sem as alterações da Lei nº 9.732/98, assim interpreta o § 7º do art. 195 da Constituição:

No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes.

A cláusula que remete à disciplina legal - e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso III do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo - não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

17 07 06
F

estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão "entidades beneficentes de assistência social". Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Excelentíssimo Ministro de Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da Lei nº 8732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando - repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados - a assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 007º do artigo 195 da Constituição Federal visa a estimular.

Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva.

(...)

Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 001º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei nº 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 003º, 004º e 005º, bem como dos artigos 004º, 005º e 007º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

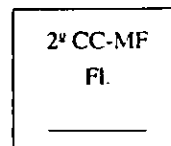
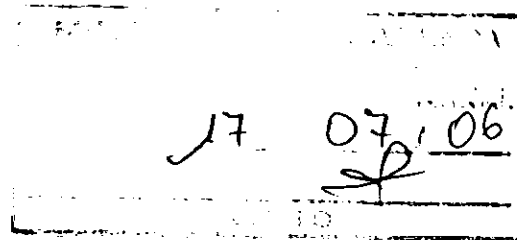
No caso específico das entidades de saúde, o § 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, também introduzido pela Lei nº 9.732/98, determinou que serão consideradas entidades beneficentes de assistência social aquelas que prestam pelo menos sessenta por cento dos seus serviços através do Sistema Único de Saúde (SUS). Referido parágrafo, cuja eficácia encontra-se suspensa pela ADI nº 2.028, de todo modo não dispensava a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, como, aliás, está assentado no art. 206 do Decreto nº 3.048, de 06/05/99 (Regulamento da Previdência Social), art. 207.

Também não dispensa a exigência do mencionado Certificado e de outros requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a isenção de que trata a Lei nº 9.394/96. Esta isenção é concedida à pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que exerce atividade educacional ou que atenda ao Sistema Único de Saúde, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes, ou do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial.

Como se sabe, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 é visto ora como tratando de isenção, ora como se referindo à imunidade (Constituição, art. 195, § 7º). O certo, de todo modo, é que a legislação infraconstitucional igualou as condições para gozo dos dois institutos, embora imunidade e isenção sejam juridicamente inconfundíveis. A justificativa mais plausível para tanto pode ser encontrada na circunstância de que em ambos os efeitos econômicos são idênticos - tanto imunidade como isenção evitam a tributação.



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO: NORMA IMUNITÓRIA DE EFICÁCIA COMPLEMENTÁVEL.

Consoante interpretação do STF, em vez de simplesmente instituir isenção, o art. 55 da Lei nº 8.212 pode ser considerado norma que regulamenta 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, como já dito.

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, é norma de eficácia limitada ou complementável, dependente de lei infraconstitucional para lhe dar eficácia plena. O art. 55 da Lei nº 8.212/91 teria cumprido esse papel, caso se admita que essa imunidade pode ser regulamentada por lei ordinária, apesar do art. 146, II, da Constituição, exigir lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

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. mediata.⁴

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”,⁵ 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:⁶ o das normas constitucionais de eficácia restringível, que podem ter a eficácia jurídica contida (e 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

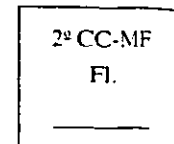
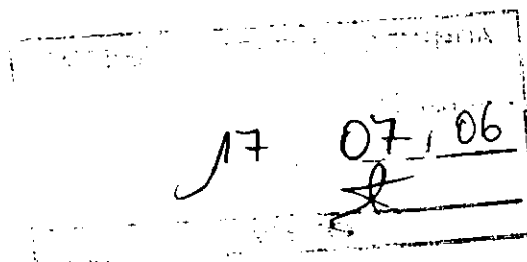
⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88.

⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81.

⁶ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.113.



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266



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.

Sublinhe-se que mesmo as normas de eficácia jurídica complementável possuem uma eficácia mínima a partir da vigência. Assim, o art. 195, § 7º, mesmo antes da Lei nº 8.212/91, 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 poderia admitir um tratamento no sentido oposto, a agravá-la.

Questão ainda não decidida em definitivo pelo STF é se a lei requerida pelo mencionado § 7º do art. 195 deve ser lei complementar ou lei ordinária. Embora a necessidade de lei complementar para regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição, se constitua em tese relevante, ainda não foi referendada pelo STF.

No julgamento da liminar da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.028, em que o Tribunal suspendeu os efeitos da alteração procedida pela Lei nº 9.732/98 no referido art. 55, 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:

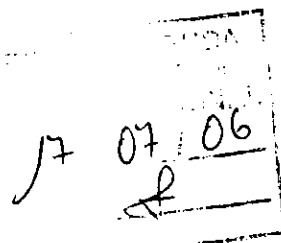
Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

- 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



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

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

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

Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

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

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

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar 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).

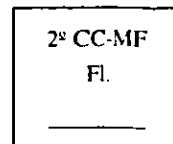
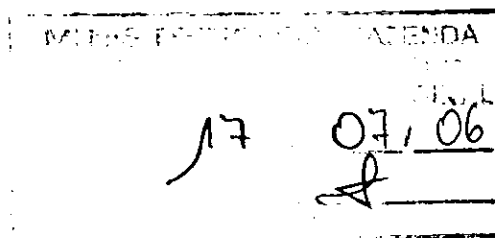
Posteriormente, no Mandado de Injunção nº 605/RJ, julgado em 30/08/2001, o Pleno do STF voltou a admitir a aplicabilidade do art. 55 da Lei no 8.212/91 como norma regulamentadora do § 7º do art. 195 da Constituição. Observe-se:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092
Acórdão nº : 203-10.266

dispositivo, decorrente de suposta inconstitucionalidade formal da legislação ordinária que disciplinou a matéria. 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:

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, 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, em que se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em face da não regulamentação do § 7º do art. 195 da Constituição).

No referido Mandado de Injunção nº 232/RJ, cabe observar que, se por um lado o STF não exigiu lei complementar para regulamentar a imunidade em questão, por outro rejeitou a utilização do art. 14 do Código Tributário Nacional para tanto.

De todo modo, e apesar da indefinição reinante, se abraçada a interpretação de que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 regulamenta a imunidade do art. 195, § 7º, tal imunidade deve abranger o PIS/PASEP como um todo, incluindo o PIS sobre a Folha de Salários e o PIS Faturamento, além da COFINS. Assim, entidades de assistência sociais que atendam ao disposto no citado art. 55 também não contribuiriam com PIS sobre a Folha de Salários, porque imunes.

Diferentemente, se adotada a interpretação aqui intentada, no sentido de que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 trata de isenção (até porque para regulamentar imunidade, limitação ao poder de tributar que é, o art. 146, II, da Constituição, pede lei complementar), com a MP nº 2.158-35/2001 tem-se o benefício (da isenção) limitado ao PIS Faturamento e à COFINS, posto que imposta a contribuição do PIS sobre a Folha de Salários, para as entidades enumeradas no art. 13 dessa MP.

CONCLUSÃO

Do exposto cabe concluir que, a partir de outubro de 1999, as entidades de assistência social e as filantrópicas, incluindo as fundações de direito privado não instituídas nem mantidas pelo Poder Público, somente contribuem com o PIS sobre a Folha de Salários e são isentas do PIS Faturamento e da COFINS, se atenderem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

Acórdão nº : 203-10.266

Como a diligência comprovou que a recorrente não atende a tais requisitos, a partir de outubro de 1999 deveria ter sido lançado o PIS Faturamento, em vez de PIS sobre a Folha de Salários. Daí o meu voto para excluir do lançamento os valores a partir daquele mês.

Pelos fundamentos acima, dou provimento parcial para cancelar o lançamento do período de apuração outubro de 1999 em diante, mantendo-o nos períodos anteriores.

Sala das Sessões, 07 de julho de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

