



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA – FUCRI

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

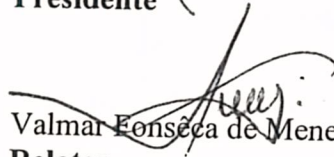
RESOLUÇÃO Nº 203-00.348

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

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Valmar FONSECA DE MENEZES
Relator

Imp/cf



Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

Recorrente : FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA – FUCRI

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Mediante o Auto de Infração de fls. 162 a 164, integrado pelos demonstrativos de fls. 153 a 161, e Termo de Verificação Fiscal de fls. 172 a 175, exige-se da contribuinte retro identificada o pagamento da importância de **R\$432.114,99** a título de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de Nov/1996 a Set/2001, acrescida da multa de ofício de 75% e dos juros de mora devidos à época do pagamento.

O lançamento é decorrente da falta de recolhimento do PIS sobre a Folha de Salários, conforme Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, cópias dos livros Razão, planilhas discriminando as bases de cálculo e os valores apurados consolidados da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC e do Hospital Regional de Araranguá, informações do Sistema de Pagamentos da Receita Federal que demonstra a falta de recolhimento e Termo de Verificação Fiscal. O enquadramento legal consta no referido Auto de Infração.

Para embasar o lançamento, os autuantes fizeram as seguintes ponderações no Termo de Verificação Fiscal:

- a Fundação Educacional de Criciúma - FUCRI foi instituída pela Lei Municipal nº 697, de 22 de junho de 1968, com sua legislação básica constituída pela Lei Municipal nº 2.879, de 15 de outubro de 1993, e tem como finalidade, dentre outras, organizar e manter estabelecimentos de ensino em todos os níveis. Em 15/01/1976, obteve o Certificado de Entidade com Fins Filantrópicos do Ministério da Educação e Cultura.

- o PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 1970, sendo que a Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições convalidadas pela Lei nº 9.715, de 1998, estabeleceu:

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;

[...]



Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

[...]

II – um por cento da folha de salários;

[...]

(grifos do autuante)

- posteriormente, as Medidas Provisórias nºs 1.858, de 29 de junho de 1999, e 2.113, de 27 de novembro de 2000, trataram da contribuição em tela, mantendo sua incidência sobre a folha de salários das fundações;

- às fls. 7 a 77, constam as declarações de rendimentos dos anos-calendário 1996 a 2000;

- às fls. 78 a 127, encontram-se fotocópias dos livros razão da conta “PIS A RECOLHER”, onde estão contabilizados os valores apurados mensalmente;

- às fls. 128 e 129, constam extratos do sistema de arrecadação da SRF, nos quais fica demonstrada a falta de recolhimento do PIS sob o código de receita “8301”;

- às fls. 130 e 131, constam planilhas de apuração dos valores de PIS sobre a folha de salários tanto do Hospital Regional de Araranguá como da UNESC.

Inconformada, a interessada, por intermédio de seu procurador, apresentou a impugnação de fls. 178 a 196, instruída com os documentos de fls. 197 a 249 e 251 a 401. Alega, em síntese, que:

DOS FATOS

- é uma instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e nesta qualidade ostenta os títulos de Utilidade Pública Federal (Decreto de 4 de junho de 1981), Utilidade Pública Estadual (Lei nº 5.061, de 19 de setembro de 1974), Utilidade Pública Municipal (Lei nº 078, de 23 de dezembro de 1969); é registrada no Conselho Nacional de Assistência Social (Proc. nº 212.652/76-80); possui o Certificado de Entidade com Fins Filantrópicos (Proc. nº 218.510/82);

- com a criação do PIS pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, era recolhida contribuição sob a alíquota de 1% do total da folha de pagamento mensal de seus empregados, com base na Resolução Bacen nº 174, de 25 de fevereiro de 1971, e Norma de Serviço CEF/PIS nº 02/71;

- tendo em vista que a referida lei complementar remetia à lei ordinária a competência para definir a base de cálculo e a alíquota da contribuição, foi



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092

editado o Decreto-lei nº 2.445, de 1988, e dando-lhe nova redação, o Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988;

- o Supremo Tribunal Federal os julgou inconstitucionais, razão porque, todas as contribuições por força de tais diplomas são indevidas;

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA

- imunidade e isenção são institutos completamente distintos;

- existem diversas formas de desobrigar o contribuinte em relação a determinado tributo, são elas: a anistia, a remissão, a alíquota zero, a não-incidência, a isenção e a imunidade. Somente a imunidade tem raízes na Lei Suprema;

- ao tratar das limitações ao poder de tributar, o art. 150, VI, "c", da Constituição dispõe:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...]

(grifos da impugnante)

- por sua vez, sobre as contribuições sociais prescreve o § 7º do art. 195 da Carta Magna, *verbis*:

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

- muito embora se lê isenção no transcrito parágrafo, tratou o constituinte de imunidade, já que está advém sempre do texto constitucional, e aquela, sempre do texto legal;

- pode-se dizer que existem três campos tributários: a imunidade, a não-incidência e a incidência, que por sua vez subdivide-se em isenção;



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092

- para delimitar o campo de incidência, é necessário que o legislador ordinário tenha recebido competência do legislador constituinte; o campo da não-incidência é aquele que, embora possa ser criado o tributo respectivo, não existe interesse do legislador competente; a isenção apenas exclui o crédito tributário;

- fora do campo da incidência e da não-incidência, o constituinte retira do poder tributante, o próprio poder de tributar, e o faz por intermédio da imunidade e nunca através da isenção. Utiliza-se da imunidade, exclusivamente, o poder constituinte, enquanto que a isenção é de utilização exclusiva do legislador ordinário, razão pela qual entendem os doutrinadores tratar-se de imunidade o § 7º do art. 195 da Lei Suprema, e não de isenção como erroneamente constou;

- a lei exigida pelo mencionado § 7º não é uma simples lei ordinária. Obrigatoriamente, terá de ser uma lei complementar. Se assim não fosse, toda a diferenciação entre imunidade e isenção não teria razão de ser;

- foi com esse espírito que o constituinte determinou:

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:

[...]

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

[...]

(grifos da impugnante)

- por sua vez, o citado art. 154 estabeleceu:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (grifos da impugnante)

- diriam os menos avisados que a lei complementar seria exigida somente para as "outras fontes". Para esses, transcreve-se o art. 149:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.



Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

[...]
(grifos da impugnante)

- também, o art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

[...]
(grifos da impugnante)

- daí a necessidade de lei complementar e a conseqüente inconstitucionalidade de uma simples Resolução (174/71) do Conselho Monetário Nacional, que exige mais do que a própria Lei Maior;

- as contribuições sociais são tributos, isso não se discute mais. A Constituição remete constantemente as disposições da Seguridade Social à observância do estatuído no capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo o inverso também verdadeiro. Da mesma forma, não se discute mais que o PIS é uma contribuição social. Esse é o entendimento da Suprema Corte (cita Recurso Extraordinário do STF);

- resta saber se a requerente é uma entidade de assistência social; sem olvidar as diversas ações junto à comunidade, representadas pelas mais variadas contribuições da FUCRI para a resolução dos problemas, saliente-se que a instituição atendeu, somente no último exercício, nada menos que 210.000 pessoas, concedendo inúmeras gratuidades na área assistencial. Somente o Hospital, na cidade de Araranguá, tem cerca de 90% dos atendimentos gratuitos à comunidade;

- Célio Borja, ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, assim se manifestou:

*... Assim é porque a isenção do parágrafo 7º, do artigo 195, da Constituição, é subjetiva, pois é concedida ao sujeito que assuma, no ato mesmo de constituir-se, o duplo atributo da beneficência, como modo de agir, e da assistência social, como finalidade de sua ação. Por força da autonomia e independência que a Constituição assegura às associações e ao ato associativo, nos incisos XVIII e XIX, do artigo 5º, **QUEM QUALIFICA A PESSOA JURÍDICA COMO BENEFICENTE E ASSISTENCIAL SÃO SEUS ESTATUTOS.***

[...]

Por isso, o decreto presidencial declara, mas não constitui como de utilidade pública a entidade assistencial. O que determina a utilidade pública de uma



Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

associação ou sociedade são os seus fins e estes, de acordo com o nosso direito constitucional positivo e republicano, só podem resultar da livre escolha dos associados, no momento de constituir a associação ou sociedade ou no de reformá-la.

EM SÍNTESE, OS CONCEITOS JURÍDICOS DE BENEFICÊNCIA E ASSISTÊNCIA FORAM FORMADOS AO LONGO DOS SÉCULOS E COMPREENDEM, A PARTIR DA IDADE MÉDIA, A EDUCAÇÃO E A CULTURA.

(grifos da impugnante)

- o simples fato de ser um estabelecimento de ensino é suficiente para qualificar a requerente como de assistência social, posto que visa a capacitação para o trabalho (art. 203, III, da CF), que vem a ser justamente a essência da educação (art. 205, *in fine*, da CF);

- Ilmar Galvão, então Ministro do extinto Tribunal Federal de Recursos, em seu voto proferido na Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 101.394-PR – Registro nº 7174675, define:

Não deve prosperar o entendimento segundo o qual a assistência social somente deva ser concebida numa acepção filantrópica. É ressuscitar um conceito oitocentista, de que só se efetiva a promoção do homem, na medida em que suas mãos são estendidas a caridade pública. Esta jamais será capaz de fazer com que o homem atinja a sua verdadeira dimensão de grandeza no contexto social.

Assistência é todo e qualquer esforço que objetiva a concretização do ideal de uma vida melhor para o homem.

(grifos da impugnante)

- vê-se, às escâncaras, que a instituição é uma entidade de assistência social, mesmo em seu conceito mais pobre;

- no entanto, somente são imunes as entidades de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, e como exaustivamente declinado, terá de ser uma lei complementar. Essa lei é o Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Nesse sentido, Fábio Fanucchi, *in* Direito Tributário, J. Buschasky, São Paulo, 1977, p. 34, ao comentar o art. 14 do CTN, preleciona:

A imunidade reservada às instituições DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, já foi visto, é condicionada a que a entidade beneficiária observe certas exigências fixadas em lei, que só pode ser a complementar à Constituição. Exatamente esse art. 14 do CTN, disciplina a matéria.

(grifos da impugnante)



Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

- a imunidade está prevista no art. 9º do CTN, sabendo-se de que trata este artigo, veja-se a inteligência do referido art. 14:

Art. 14. O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

[...]

(grifos da impugnante)

- esses, e somente esses, são os requisitos que a instituição deve observar para ser reconhecida a sua imunidade, demonstrando-se, assim, a impropriedade do Auto de Infração;

DA ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA

- até a edição do Decreto-lei nº 2.445, de 1988, não houve qualquer comando legal para definir o fato gerador, a base de cálculo ou a alíquota de contribuição para as entidades de fins não lucrativos, tal como é a requerente;

- a Caixa Econômica, arvorando-se na condição de legislador, editou o Regulamento do PIS, aprovado pelo Conselho Monetário Nacional, por intermédio da Resolução nº 174/71, cujo § 5º do art. 4º, assim dispunha:

§ 5º As entidades de fins não lucrativos que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo com uma quantia fixa de 1%, incidente sobre a folha de pagamento. (grifos da impugnante)

- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e a própria lei complementar que instituiu o PIS determina expressamente que a contribuição será devida "na forma da lei";

- posteriormente foi publicado o Decreto-lei nº 2.052, de 3 de agosto de 1983, que atribuiu competência à Secretaria da Receita Federal apenas para a fiscalização dos recolhimentos do PIS. Uma vez mais, um órgão governamental, usurpando os poderes do legislativo, editou norma infralegal (Ato Declaratório nº 14, de 15 de março de 1985) para fixar o percentual da contribuição das entidades de fins não lucrativos;



Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092

- somente em 29/06/1988, com o advento do Decreto-lei nº 2.445, de 1988, redação do Decreto-lei nº 2.449, de 1988, a LC nº 7, de 1970, foi (indevidamente) regulamentada, tendo o art. 1º o seguinte teor:

*As sociedades cooperativas, em relação às operações praticadas com cooperados, fundações públicas e privadas, condomínios **E DEMAIS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**, inclusive as entidades fechadas de previdência privada e as instituições de assistência social, que não realizem habitualmente venda de bens ou serviços: 1% (um por cento) sobre o total da folha de pagamento de remuneração dos seus empregados; (grifos da impug-nante)*

- o STF, entretanto, rechaçou as anormalidades desse comando infraconstitucional ao apreciar os RE nº 176.014-1/PR e RE nº 161.474-9;

- outra não foi a razão para o Tribunal Regional Federal da 4ª Região editar a Súmula nº 28, com a seguinte dicção:

São inconstitucionais as alterações introduzidas no Programa de Integração Social (PIS) pelos Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88.

- o Senado Federal aprovou a Resolução nº 49, de 9 de outubro de 1995, *verbis*:

É suspensa a execução dos Decretos-leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro.

- portanto, não mais se discute a constitucionalidade ou não de tais diplomas;

- resta, pois demonstrada a série de equívocos presentes no Auto guerreado.

À vista do exposto, e por tudo o mais que possa ser aditado ou que dos autos consta, requer seja tornado insubsistente o Auto de Infração em questão.”

A DRJ em Florianópolis - SC proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita

adiante:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: INCIDÊNCIA.

As entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações e as instituições de educação e de assistência social estão sujeitas à incidência do PIS sobre a folha de salários, à alíquota de um por cento, consoante previsto na legislação de regência.



Processo nº : 11516.002319/2001-75

Recurso nº : 121.092

FUNDAÇÃO EDUCACIONAL. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A imunidade prevista no § 7º do art. 195 não abrange a Contribuição para o PIS/PASEP. Esta contribuição destina-se ao financiamento do seguro desemprego e do abono anual dos empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal, fato que lhe atribui natureza jurídica própria, distinguindo-a das contribuições aludidas no referido dispositivo constitucional.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, a autuada recorre a este Conselho, repisando os argumentos expendidos na peça impugnatória, nos seguintes termos:

- requer a apreciação das razões e provas que descansam nos autos, como se nesta peça recursal estivessem transcritas, para evitar repetição e por economia processual;
- a recorrente é instituição de educação, sem fins lucrativos, que presta inúmeros serviços gratuitos à comunidade carente, estando abrangida pela imunidade inculpada nos artigos 150, inciso VI, “c”, e 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, uma vez que atende às disposições do artigo 14 do Código Tributário Nacional;
- é ponto pacífico na doutrina e jurisprudência que o artigo 195 da Carta Magna se refere à imunidade, embora esteja escrito “isenção”;
- não se pode exigir outros requisitos, além dos previstos no Código Tributário Nacional, para que as entidades de ensino possam usufruir da imunidade tributária, havendo clara invasão da legislação ordinária no âmbito da Lei Complementar, o que é vedado; e
- a Lei nº 9.715/98, ao exigir determinados requisitos para que as entidades de ensino possam usufruir de direito regulamentado pelo CTN, foi contrária às normas que regem o Ordenamento Jurídico Brasileiro, ferindo decisão do Supremo Tribunal Federal, sobrepondo-se à Lei Complementar, o que implica em que estaria ferindo, além do próprio CTN, também a Constituição Federal.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11516.002319/2001-75
Recurso nº : 121.092

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A recorrente apenas repete argumentos expendidos na fase impugnatório, destacando-se a alegação da imunidade dos artigos 150 e 195 da Constituição Federal com fins à improcedência do lançamento.

O deslinde da questão suscitada pela recorrente depende, essencialmente, da averiguação de tal condição, motivo pelo qual entendo que deva o presente julgamento ser convertido em diligência com a finalidade de que, conclusivamente, e com base em documentos a serem anexados aos autos, a Delegacia de origem se pronuncie sobre a real condição da atuada, quanto às atividades próprias da recorrente e à sua alegada natureza.

Desta forma, entendo que deva o julgamento do recurso ser convertido em diligência para que a Delegacia de origem verifique o atendimento das condições presentes, nos termos do Código Tributário Nacional e da Legislação Complementar, com vistas à sua caracterização, para fins tributários, de entidade imune.

A presente diligência deve aduzir ao processo a verificação conclusiva e minuciosa dos requisitos presentes no artigo 55 da Lei nº 8.212/95, ressaltando-se que, obviamente, a critério da fiscalização, outras informações poderão ser carreadas aos autos, que ajudem na solução da lide.

Ao fim do procedimento, deve ser dado ciência à recorrente para manifestação, se assim o desejar, devendo, ao término do prazo legal a ser concedido para tal, o presente processo retornar a este Colegiado para prosseguimento do feito.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


VALMAR FONSÊCA DE MENEZES