



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.004851/2009-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.119 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de agosto de 2023  
**Recorrente** FUNDACAO EDUCACIONAL DE CRICIUMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. PIS/PASEP SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS AFASTADA.

O RE 636.941/RS, com repercussão geral reconhecida pelo STF resolveu a celeuma ao explicar que a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal abrange a contribuição para o PIS, sendo aplicável às instituições os artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**Relatório**

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório do Acórdão Recorrido:

**Relatório**

**I - DO LANÇAMENTO**

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o Auto de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 572/590), conforme demonstrativos abaixo:

| <b>PIS/Pasep – período: 01/2004 a 12/2007</b> |                         |
|-----------------------------------------------|-------------------------|
| Contribuição                                  | R\$ 1.320.462,49        |
| Juros (calculados até 09/2009)                | R\$ 552.011,74          |
| Multa Proporcional (Passível de Redução)      | R\$ 990.346,66          |
| <b>Valor do Crédito Apurado</b>               | <b>R\$ 2.862.820,89</b> |

Os detalhes do procedimento fiscal estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 591/595), cujo resumo no tocante à autuação é o seguinte:

- a) Trata-se de Fundação de Ensino instituída pelo Município de Criciúma. Seu estabelece que uma das finalidades é manter a Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC.
- b) Conforme Certidão em anexo (fl 51), a empresa possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, tendo protocolado tempestivamente seu pedido de renovação.
- c) A Interessada atua na área educacional, promovendo o ensino em todos os níveis, especialmente de nível superior, através de cursos de graduação, pós-graduação e extensão. Possui, também, a filial de CNPJ 83.661.074/0002-87 (Hospital Regional de Araranguá).
- d) As receitas auferidas são oriundas, principalmente, da cobrança de mensalidades do corpo discente.
- e) Apresentou suas declarações de atividades econômico-fiscais (DIPJ), referentes aos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, como pessoa jurídica isenta (fls. 52/55).
- f) Com relação ao correto recolhimento dos tributos federais devidos, foi apurada insuficiência de recolhimentos do IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte - e da Contribuição para o PIS. Foi lavrado Auto de Infração de IRRF (processo nº 11516.004850/2009-30), totalizando o crédito tributário de R\$ 30.623.802,00 (trinta milhões, seiscentos e vinte e três mil, oitocentos e dois reais).
- g) A Interessada afirma que, em razão da condição de entidade de assistência social, não recolhe, entre outros tributos, a Contribuição para o PIS/Pasep.
- h) No entanto, em decorrência da exigência do art. 13 da Medida Provisória 2158-35, de 24/08/2001, a Interessada deve recolher mensalmente, a título de Contribuição para o PIS/Pasep, 1% do valor da folha de pagamento. Da análise dos registros contábeis, das declarações apresentadas à RFB, dos comprovantes de pagamentos e dos sistemas da RFB (fls 48/55), verificou-se que, ao longo de todo período sob fiscalização, a Interessada deixou de calcular e recolher a referida contribuição sobre as folhas de salários.
- i) Sendo assim, lavrou-se Auto de Infração para a constituição do crédito tributário correspondente, com base nos demonstrativos às fls 57/571, observando que, conforme determinado pelo art. 72 do Decreto nº 4.524/2002, art. 51 da IN SRF nº 247/2002 e art. 31 da IN SRF nº 635/2006, entende-se como folha de pagamento mensal o total dos rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como salários, gratificações, comissões, adicional de função, ajuda de custo, aviso prévio trabalhado, adicional de férias, quinquênios,

adicional noturno, horas extras, 13º salário, repouso semanal remunerado e diárias superiores a 50% do salário. Não integram a base de cálculo (logo, não foram computados no cálculo do PIS) os valores relativos a salário-família, tíquete-alimentação, vale-transporte, aviso prévio indenizado, férias e licença-prêmio indenizadas, incentivo pago em decorrência de Plano de Demissão Voluntária - PDV, FGTS pago diretamente ao empregado por rescisão contratual e outras indenizações por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

j) O levantamento dos valores a tributar foi efetuado a partir dos arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte, em atendimento ao disposto na MP nº 2158-35/2001 e IN SRF nº 86/2001 (na forma definida nos itens 4.8.1, 4.8.2 e 4.9.6 do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15 de 23/10/2001).

## II - DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada por via postal da autuação em 06/10/2009 (fls. 596/597), a Interessada apresentou, em 09/11/2009, a impugnação (fls. 601/620) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

### II.1 – Da Imunidade

a) O Constituinte impediu que o Legislador instituisse tributação indesejável, fazendo constar na Carta Política as limitações ao poder de tributar, dentre as quais destaca:

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;

E ainda, sobre as contribuições sociais, prescreve o § 7º do art. 195:

Art. 195. [...]

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

b) Muito embora lê-se isenção no copiado parágrafo, tratou o constituinte de imunidade, já que esta advém sempre do texto constitucional, e aquela, sempre do texto legal.

c) A lei ordinária não pode impor requisitos para o reconhecimento da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, como fazem a Lei nº 9.715 de 1998 e a MP nº 2158-35 de 2001.

d) Cita o § 4º do art. 195, o inciso I do art. 154, e o inciso II do art. 146, todos da Constituição Federal. Daí a necessidade de lei complementar e o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 (ORDINÁRIA), que não pode exigir o que a Magna Carta não exige. O mesmo se diga com relação à Medida Provisória nº 2158-35 de 2001, com status de lei

ordinária e que permanece em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001.

e) A Impugnante é entidade de assistência social, conforme Relatórios de Filantropia protocolizados perante órgãos governamentais competentes – prova pré-constituída – e o item da autonomia universitária onde estão descritas as atividades prestadas. Há que se salientar que a Instituição, nos exercícios relativos ao período apurado, atendeu centenas de milhares de pessoas, concedendo inúmeras gratuidades na área assistencial. Vide-se, a propósito, o Hospital mantido pela Impugnante, na cidade de Araranguá, onde cerca de 90% dos atendimentos são gratuitos à comunidade.

f) No entanto, somente as entidades de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são imunes. E essa lei, que deve ser complementar, é a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

g) A imunidade está prevista no art. 9º do CTN. A Lei que o instituiu foi promulgada sob a égide da Constituição de 1946. Entretanto, novas Cartas se seguiram e a imunidade foi sendo recepcionada em toda a sua essência, estando atualmente esculpida no art. 150 da Constituição de 1988. O art. 14 do CTN estabelece os requisitos a que estão sujeitas às entidades de assistência social para gozo da imunidade. E estes são os únicos requisitos a que a Impugnante deve observar para ter sua imunidade reconhecida, demonstrando-se a impropriedade do auto de infração.

## II.2 – Da Isenção

h) Ainda que não fosse imune a Impugnante, o que se argumenta por apego à prudência, veja-se a inteligência do art. 17 da MP nº 2158-35/2001: 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.

i) Quer significar, portanto, que a requerente – mesmo que frustrado o reconhecimento da imunidade – é, ainda, isenta da contribuição para o PIS, bastando, para tanto, a observância do dispositivo encimado, cuja dicção é a seguinte:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei (quota patronal) 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 Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada ao inciso pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.08.2001, DOU 27.08.2001);

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 órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.  
(Redação dada ao inciso pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997)

j) A farta documentação anexa é bastante em si, comprovando o integral cumprimento dos requisitos ensejadores da isenção, demonstrando, uma vez mais, a série de equívocos presentes no auto de infração guerreado.

k) Cita doutrina e jurisprudência judicial.

Ao final requer:

a) seja tornado insubsistente o auto de infração;

b) a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, tendo sido negada a vista dos autos sob a exigência de juntada de procuração, a complementação da defesa com a juntada de outros documentos, se necessário.

É o relatório.

Ato contínuo decidiu à DRJ pela procedência da autuação, mantendo a exigibilidade do crédito tributário lançado, restando à decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. INCIDÊNCIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.**

As instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, são contribuintes da contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salário na forma prevista no art. 13, inciso III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**INCONSTITUCIONALIDADE DOS ATOS LEGAIS. DISCUSSÃO**

As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada ao Poder Judiciário.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.**

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

**PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. INDEFERIMENTO.**

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o interessado fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Por sua vez, à Recorrente vem defender a reforma da decisão, com amparo na imunidade tributária albergada pela Constituição Federal, como instituição de educação e assistência social (art. 150 c/c 195).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário eis que atendidos os requisitos legais necessários, inclusive do RICARF.

Consoante narrado cuidam os autos de lançamento para exigência de PIS/PASEP, à alíquota de 1%, sobre a folha de salários, concernente ao período de 01/2004 a 12/2007, nos termos do inciso III do art. 13 da 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:

[omissis]

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](#);

III-instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº9.532, de 10 de dezembro de 1997;

Apoiada na legislação (CF/88, Lei nº 9.532/1997 e Decreto nº 4.524/2002), à DRJ conserva a autuação, sob as seguintes razões:

(...)

Em análise do procedimento fiscal, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 591/595), a Autoridade Fiscal reconhece a Impugnante como Entidade Beneficente de Assistência Social, bem como não contesta sua condição quanto ao preenchimento dos requisitos legais relacionados à natureza de suas atividades ou às origens e aplicações de suas receitas e demais informações prestadas, os quais são exigidos para o gozo de determinado benefício fiscal.

**O objeto do lançamento, entretanto, é a exigência de contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, a que estão sujeitas as instituições de educação e de assistência social.**

**IV – Da Contribuição para o PIS/Pasep em relação às instituições de educação e de assistência social**

(...)

Como se depreende dos textos legais antes transcritos, que foram regularmente editados e se encontram em vigor, a Impugnante, que é reconhecidamente instituição de educação e de assistência social, se encontra sujeita ao recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep calculado sobre a folha de salários, com a aplicação da alíquota de 1%

Incontroverso que à Recorrente preenche os requisitos legais a qualificá-la como instituição de educação e assistência social, a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/1997. A controvérsia reside, portanto, no alcance da imunidade tributária a desobriga-la ao recolhimento do PIS/PASEP tratado no inciso III do art. 13 da MP nº 2.158-35/2001.

Em sua defesa, à Recorrente alega inaplicabilidade dos artigos 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001. Para tanto cita as jurisprudências do STF, RE nº 636.941/RS e RE nº 469.079-ED/SP e, conseqüentemente, pede que sejam atacadas conforme o artigo 62, § 1º, II, alíneas "h" e "c" e § 2º, do RICARF.

O tema não carece discussões, vez que enfrentado pelo STF no bojo do RE 636.941/RS, com repercussão geral reconhecida, tendo sido firmada a seguinte tese:

**A imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal abrange a contribuição para o PIS.** Obs: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

Em 2020 foi publicada a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4.006/2020, que deu fim à celeuma na esfera administrativa ao concluir em seu parecer:

17. Diante do exposto, **força é concluir que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 636.941/RS, com repercussão geral reconhecida, decidiu que são imunes à Contribuição para o PIS/Pasep, inclusive quando incidente sobre a folha de salários, as entidades beneficentes de assistência social que atendam, cumulativamente, aos requisitos constantes dos arts. 9º, inciso IV, alínea "c", e 14 do Código Tributário Nacional, bem como do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (atualmente, art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009).**

Importante destacar, que embora o citado parecer mencione, apenas, às ‘entidades beneficentes’ parceiras do Estado, à decisão do STF socorre todas as instituições sem fins lucrativos arroladas nos artigos 12 e 15 Lei nº 9.532/1997, vejam trechos do voto do Emin. Ministro Dr. Luiz Fux:

(...)

**A expressão contida no art. 150, VI, c, CF/88, que estipula a imunidade das instituições de assistência social – aplicável por analogia à expressão entidades beneficentes de assistência social contida no art. 195, § 7º, CF/88 – não está jungida ao conceito de assistência social contido no art. 203, da CF/88. Podendo, portanto, estender-se às instituições de assistência stricto sensu de educação, de saúde e de previdência social, esta seguindo as premissas fixadas no verbete retrocitado.**

**O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão instituições de assistência social e educação prescrita no art. 150, VI, c, CF/88, cuja conceituação e regime jurídico se aplicam por analogia à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, CF/88, à luz da interpretação histórica e dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, bem como das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730 desta Suprema Corte. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de seguridade social, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade.**

**O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da**

seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. Porquanto, ubi eadem ratio ibi idem jus, **podendo, bem por isso, estender-se às instituições de assistência stricto sensu de educação, de saúde e de previdência social, máxime na medida em que restou superada a tese de que este artigo só se aplica às entidades que tenham por objetivo tão somente as disposições do art. 203 da CF/88** (MC ADIN nº 2.028-5, Rel. Ministro Moreira Alves, Pleno, DJ 16.6.2000).

(...) (RE 636.941/RS, Relator MIN. LUIZ FUX, Plenário, 13/02/2014).

Pelo exposto, **dou provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Sabrina Coutinho Barbosa

(documento assinado digitalmente)