



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

CSRF/T02
Fls. 1

Processo nº	10380.016492/2001-71
Recurso nº	202-121780 Especial do Contribuinte
Matéria	COFINS
Acórdão nº	CSRF/02-02.619
Sessão de	23 de abril de 2007
Recorrente	INSTITUTO PEDAGÓGICO CHRISTUS S/C LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da
Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1996, 1999, 2000

Ementa: COFINS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO
DE OFÍCIO. O direito de a Fazenda Pública
constituir o crédito tributário relativo à Cofins,
extingue-se no prazo de 10 anos, contados do
exercício seguinte àquele em que o lançamento
poderia ter sido efetuado.

COFINS. IMUNIDADE. A imunidade prevista no
art. 150, VI, "c" da CF/88 alcança apenas os
impostos; enquanto que a imunidade prevista no art.
195, § 7º da CF/88 alcança apenas as instituições
benéficas de assistência social que atendam aos
requisitos fixados em lei.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
INSTITUTO PEDAGÓGICO CHRISTUS S/C LTDA,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gileno
Gurjão Barreto e Maria Teresa Martínez Lopez que deram provimento ao recurso.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
Presidente



ANTÔNIO CARLOS ATULIM
Relator

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ANTONIO BEZERRA NETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, FLAVIO DE SÁ MUNHOZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 17/12/2001 para exigir o crédito tributário em razão de recolhimento insuficiente da Cofins nos períodos de apuração discriminados às fls. 02, todos compreendidos entre janeiro de 1996 e dezembro de 2000.

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário por meio do Acórdão nº 202-15.655 (fls. 174/192), no qual ficou decidido que: 1) a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo à Cofins é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91; 2) a imunidade conferida pelo art. 150, VI, "c" da CF/88 e no art. 9º, III, "c", do CTN é conferida tão-somente a impostos.

O contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 200/215) com fulcro na divergência de julgados prevista no art. 32, II, do anexo II à Portaria MF nº 55/98. Relativamente à decadência alegou que EM se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência é de cinco anos, contados da forma prevista no art. 150, § 4º do CTN, por força do disposto no art. 146, III da CF/88, sendo inaplicável à espécie o art. 45 da Lei nº 8.212/91. No tocante à imunidade, alegou que: 1) a Cofins é um imposto disfarçado e por isso a ela se aplicam as limitações constitucionais ao poder de tributar do art. 150, VI, "c", da CF/88; 2) ainda que não se considere a Cofins como imposto disfarçado, a recorrente tem direito à imunidade do art. 195, § 7º da CF, com os requisitos do art. 14 do CTN; 3) ao contrário do que decidiu a decisão recorrida é inaplicável à espécie o art. 55 da Lei nº 8.212/91, porque a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar deve ser feita por meio de lei complementar; 4) as autoridades autuantes e julgadoras admitiram o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, que é fato incontroverso, mas exigem também o cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 que não estariam comprovados; 5) se os requisitos do art. 14 não estivessem comprovados, caberia ao fiscal ter feito a prova deste fato e iniciado um processo de suspensão de imunidade e não simplesmente ter lançado sem nada afirmar. Requereu a reforma da decisão recorrida e a declaração da improcedência da autuação.

O recurso foi admitido por meio dos Despachos nº 202-00.041 (fls. 324/326) e 202-147 (fls. 353/359).

Regularmente notificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões onde sustentou, em síntese, que o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e que a imunidade prevista no art. 195, § 7º não requer a regulamentação por meio de lei complementar por se tratar de uma imunidade específica das contribuições para a seguridade social, configurando exceção à regra geral do art. 150, VI, "c" da CF/88.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator.

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

A controvérsia cinge-se em saber se o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais, sujeitas à sistemática do chamado “lançamento por homologação”, deve ser contado por uma das regras previstas no CTN ou pela regra prevista no art. 45, da Lei nº 8.212/91. Eis a transcrição dos dispositivos legais que regem a espécie:

O art. 150, § 4º do CTN estabelece o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(grifei)

O art. 173 do CTN assim estabelece:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

E, por fim, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

(...)

Como se pode observar, o art. 45 da Lei nº 8.212/91 fixou prazo de decadência para a Seguridade Social “**apurar e constituir seus créditos**” e não um novo prazo para homologação do lançamento diverso daquele referido no art. 150, § 4º do CTN.

Portanto, nas hipóteses em que o contribuinte introduz no sistema norma individual e concreta consistente no autolancamento e sobrevém o fato jurídico da homologação tácita, não há como invocar o art. 45, da Lei nº 8.212/91 para lançar de ofício eventuais diferenças, pois o legislador escreveu no art. 156, VII do CTN que ***Extinguem o crédito tributário: (...) VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.***

Reforça esta interpretação o fato de o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, estabelecer que ***(...) O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.(...).*** O legislador, ao fixar prazo único de cinco anos para a homologação tácita das compensações declaradas à Receita Federal, sem distinguir entre impostos e contribuições sociais, referendou a interpretação acima, pois o Fisco não poderá invocar o prazo do art. 45, da Lei nº 8.212/91, se após cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, detectar que houve compensação indevida de contribuições sociais.

Por outro lado, na hipótese de não restar configurado o lançamento por homologação, o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência o fato imponível não terá relevância jurídica para gerar a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário ditada pelo art. 156, VII do CTN.

Nesta hipótese, surge o problema de determinar se o prazo de decadência para lançar as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social deve ser contado pelo art. 173, I do CTN ou pelo art. 45, I, da Lei nº 8.212/91.

A escolha entre um e outro dispositivo significa confrontar uma lei ordinária com uma lei complementar em sentido material e tal confronto encerra um juízo de inconstitucionalidade, uma vez que não existe lei ilegal.

De fato, o que existe é lei inconstitucional. Quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia limitada e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua

votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

**"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL - CTN -
CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA-
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2a Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)"

Desse modo, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 45, da Lei nº 8.212/91 por suposta incompatibilidade com o CTN, enquanto não atuar o mecanismo de controle da constitucionalidade previsto no art. 102, III, "b" ou no art. 103 da CF/88, sob pena de usurpar a competência do Poder Judiciário.

Em suma: em se tratando de contribuições da Seguridade Social, se ocorrer o lançamento por homologação e sobrevier o fato jurídico da homologação tácita, o crédito tributário estará extinto por força do art. 156, VII do CTN. Ao contrário, se não existir autolancamento a ser homologado, não haverá extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, VII do CTN e, neste caso, incidirá a regra do art. 45, da Lei nº 8.212/91 até que sua inconstitucionalidade venha a ser declarada pelo STF.

No caso concreto, foram lançados os fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 1996; janeiro de 1999; agosto a dezembro de 1999; fevereiro e março de 2000; maio de 2000; agosto de 2000 e dezembro de 2000. Na descrição dos fatos informou a fiscalização que não houve pagamento antecipado durante o anos de 1996 e que houve recolhimento insuficiente nos demais períodos lançados.

Portanto, o lançamento por homologação não se aperfeiçoou em relação aos fatos geradores ocorridos durante o ano de 1996.

Logo, em relação aos períodos de apuração ocorridos em 1996 deve prevalecer a regra do art. 45, da Lei nº 8.212/91. Neste caso, o lançamento em relação ao período de apuração mais remoto (janeiro de 1996) poderia ter sido efetuado até 31/12/2006. Tendo a notificação do auto de infração ocorrido em 17/12/2001, claro está que não ocorreu a decadência alegada.

Relativamente aos demais períodos de apuração, constata-se que houve o lançamento por homologação pois, segundo a fiscalização, houve pagamento parcial antecipado, devendo, portanto, incidir a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Tendo em vista que todos os períodos de apuração em que houve lançamento por homologação são posteriores a janeiro de 1999, nenhum deles foi alcançado pela regra de decadência prevista no art. 150, § 4º, uma vez que o auto de infração foi notificado ao contribuinte em 17/12/2001.

Relativamente à imunidade, o art. 195, § 7º da CF/88 veicula norma específica para contribuições sociais, que é uma espécie tributária sujeita a um regime jurídico diferenciado daquele a que estão sujeitos os impostos.

Conquanto o contribuinte não tenha fundamentado a alegação de que a Cofins se constitui num imposto disfarçado, tenho para mim que esta contribuição enquadra-se na espécie tributária “contribuição social” que se encontra arrolada no art. 149 da Constituição, ao lado das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições do art. 149 da CF/88 diferenciam-se dos impostos porque a legitimidade de sua criação somente ocorre se o produto da arrecadação for vinculado ao fim específico que norteou sua criação. Diferentemente, os impostos não podem ter os produtos das respectivas arrecadações vinculados a órgãos, fundos ou despesas, nos termos do art. 167, IV da Constituição, ressalvadas as exceções nele previstas.

Tratando-se de espécies tributárias distintas, os impostos e as contribuições sociais estão sujeitas a regimes jurídicos distintos. Tanto isto é verdade que as contribuições sociais não estão sujeitas à vedação contida no art. 150, III, “b” da Constituição que proíbe a cobrança de impostos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Desse modo, sujeitando-se a regime jurídico próprio, verdadeira exceção à regra geral prevista no art. 146, II, combinado com o art. 150, VI, “c” da CF/88, é válida a interpretação no sentido de que a imunidade prevista no art. 195, § 7º não reclama lei complementar para sua regulamentação, legitimando-se, com isto, os requisitos do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Fica claro, portanto, que o acórdão recorrido não incorreu em nenhuma contradição por ter considerado que o art. 195, § 7º veicula norma de imunidade e, ao mesmo tempo, ter admitido a regulamentação por meio de lei ordinária.

Relativamente às demais alegações, elas não podem ser analisadas por este colegiado. Principalmente pelo fato de o contribuinte não ter comprovado a existência de teses divergentes quando interpôs o recurso.

Em momento algum a fiscalização alegou ou exigiu o cumprimento do artigo 14 do CTN ou mesmo do art. 55 da Lei nº 8.212/91. A motivação do lançamento consistiu na falta ou no recolhimento insuficiente da Cofins nos períodos de apuração indicados no auto de infração.

A fiscalização apurou os débitos confrontando as receitas escrituradas no livro razão, cuja cópia se encontra às fls. 26/43, com os valores pagos/declarados pelo contribuinte, conforme demonstrativos de fls. 23/25.

Foi a recorrente que alegou em sede de impugnação a isenção do art. 150, VI, "c" da Constituição como fato impeditivo da pretensão fazendária. Cabia, portanto, à recorrente ter feito a prova de que atendia aos requisitos do art. 14 do CTN, mas nada foi juntado com a impugnação no sentido de comprovar suas alegações, conforme se pode verificar nas fls. 45/69.

A DRJ decidiu que a imunidade do art. 150, VI, "c" da CF/88 só se aplica a impostos e que a imunidade do art. 195, § 7º da CF/88 não alcança as instituições de educação, mas apenas e tão-somente as entidades beneficentes e de assistência social.

No recurso voluntário a mesma tese da impugnação foi repetida pela recorrente, que mais uma vez não juntou nenhuma prova de que preenchia os requisitos do art. 14 do CTN, conforme se pode conferir nas fls. 98/165.

No Acórdão nº 202-15.655 decidiu-se que a isenção do art. 150, VI, "c" da CF/88, regulamentada pelos arts. 9º e 14 do CTN, não alcança as contribuições sociais. A relatora acrescentou que mesmo que a instituição de ensino tivesse como objetivo a prestação de assistência social, a imunidade à qual faria jus, relativamente às contribuições sociais, seria aquela prevista no art. 195, § 7º, da CF/88. Disse também que a lei a que se refere o art. 195, § 7º, é a Lei nº 8.212/91 e que a recorrente não demonstrou que era entidade beneficente ou de assistência social e que preenchia os requisitos do art. 55.

Portanto, ao contrário do alegado, em momento algum foi admitido pela fiscalização, pela DRJ ou pela Segunda Câmara do Segundo Conselho, o cumprimento do art. 14 do CTN por parte da recorrente.

Pelas mesmas razões, não prospera a alegação, somente feita em sede de recurso de divergência, quanto à necessidade de prévio processo de suspensão de imunidade para lavratura do auto de infração. Isto porque a recorrente não demonstrou que faz jus nem à imunidade do art. 150, VI, "c" da CF/88, que só se refere a impostos; e nem à imunidade do art. 195, § 7º, da CF/88, que só alcança as instituições beneficentes ou de assistência social, que atendam aos requisitos do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de abril de 2007.


ANTONIO CARLOS APULIM

