



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 13831.000304/2001-25
Recurso nº 202-122.189 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria COFINS
Acórdão nº 02-03.245
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MIGUEL MOFARREJ

COFINS. IMUNIDADE.

As entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo de educação, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, devem atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

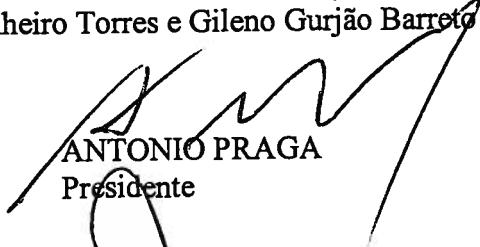
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Recursos especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso Fazenda Nacional, 2) por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Dalton César Cordeiro de Miranda e Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho que deram provimento ao recurso. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Gileno Gurjão Barreto acompanharam pelas conclusões.


ANTONIO PRAGA
Presidente


ELIAS SAMPAIO FREIRE
Relator

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2009



Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (substituto convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de recurso especial, com fulcro no art. 32, II, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, no qual o sujeito passivo alega divergência jurisprudencial quanto à imunidade concedida à instituição de educação. E, ainda, de recurso especial, com fulcro no art. 32, I, do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, no qual a Fazenda Nacional alega contrariedade à lei quanto ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário da COFINS.

Quanto ao recurso interposto pela contribuinte, saliente-se que a decisão recorrida considerou que a imunidade concedida à instituição de educação só atinge os impostos e que a isenção referente à COFINS depende do cumprimento de certos requisitos estabelecidos em lei.

A respeito, no que tange à matéria, o acórdão recorrido espelha a seguinte ementa:

"INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal/88, e no art. 9º, inciso III, alínea "C", combinado com o art. 14 do Código Tributário Nacional, é conferida, tão-somente, para os impostos.

ISENÇÃO CONCEDIDA A ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A fundação com fins educacionais não é imune à COFINS, mesmo portadora de registro de entidade de assistência social, sem fins lucrativos, ao deixar de atender requisitos exigidos na lei que outorga a isenção, passando, por conseguinte, a ser contribuinte desta contribuição, devendo proceder regularmente o seu recolhimento, conforme disciplina legislação que rege a matéria. Recurso negado."

Inconformada com a decisão da Câmara Julgadora, a contribuinte interpôs recurso especial, no qual alega em síntese:

- a recorrente está abrangida pela imunidade constitucional consagrada no art. 195, §7º, da Constituição Federal, pois atende inquestionavelmente a todas as exigências do art. 14 do CTN, vez que a Lei nº 8.212/91 não pode ser anteposta como obstáculo à imunidade, por não ter *status* de lei complementar, o que é exigido pelo art. 146, II, da Carta Magna, por se tratar de limitação ao poder de tributar;



- apresenta como paradigmas da divergência os acórdãos nº 201-73.951, nº 201-73.928.

O recurso especial da contribuinte foi admitido pelo Presidente da Câmara Julgadora, segundo Despacho nº 202-118/2006, de fls. 864.

Irresignada com o acolhimento do recurso especial, a Fazenda Nacional apresentou contra-razões, fls. 866/881, com os seguintes fundamentos:

- não há qualquer referência no texto constitucional quanto à necessidade de lei complementar para regulamentar a isenção das contribuições sociais prevista no art. 195, §7º, da CF/88. A Carta Magna aduz serem “isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

- somente nas matérias expressamente indicadas pela Constituição Federal é que cabe lei complementar;

- não se olvide que o art. 195, §7º não está inserido no Sistema Tributário Nacional, senão no capítulo II do título VIII da Carta Magna, que cuida da seguridade Social sob o título “Da Ordem Social”. Nessa diapasão, inconcebível a aplicação do art. 146, II, da Constituição;

- o art. 55 da Lei nº 8.212/91 encontra seu fundamento de validade no art. 195, §7º da Constituição da República, que não exige lei complementar para a regulação dos requisitos necessários ao gozo da isenção das entidades beneficentes de assistência social;

- de acordo com a jurisprudência do STF, a norma exigida pelo art. 195, §7º, da CF para a fruição do benefício encontra-se contemplada no artigo 55 da Lei nº 8.212/91;

- a partir de informação prestada pela instituição em resposta a termo de intimação lavrado pela autoridade fiscal, colhe-se que a entidade não é portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social;

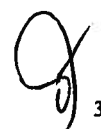
- a falta de atendimento de qualquer dos requisitos legalmente determinados, por si só, já é suficiente para que reste patente o não enquadramento da entidade entre aquelas abrangidas pela imunidade reclamada.

Por seu turno, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, por entender ter havido contrariedade à lei quanto ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário da COFINS.

Isto porque, a decisão recorrida considerou que o prazo para a constituição do crédito da COFINS pela Fazenda Nacional é regulado pelo art. 173, I, do CTN, pois não houve a antecipação do pagamento do tributo e conseqüentemente o lançamento por homologação.

A respeito, no que tange à matéria, o acórdão recorrido espelha a seguinte ementa:

“COFINS - DECADÊNCIA QUINQUENAL. O prazo decadencial para lançamento da COFINS é o de cinco anos

 3

previsto no CTN (Lei nº 5.172/66). Inteligência dos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN."

Assim sendo, inconformada com a decisão da Câmara Julgadora, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, no qual alega em síntese:

- consoante a jurisprudência dos Egrégios STJ e STF, a apreciação sobre conflito entre dispositivos de lei complementar e lei ordinária significa decidir se esta última norma ultrapassou ou não a competência que lhe foi delimitada na Constituição Federal;

- é assente na jurisprudência do STJ e defendido pela doutrina, especialmente pelo Prof. Hugo de Brito Machado, que ao Conselho de Contribuintes falece competência para apreciar questões constitucionais quando essas questões ainda não foram objeto de veredicto definitivo do Supremo Tribunal Federal;

- assim, não poderia a decisão recorrida afastar a incidência do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, diante do princípio da presunção de constitucionalidade das leis, corolário da supremacia que é deferida à Constituição, como vértice do ordenamento jurídico;

- mesmo que se argumente que é dever da administração negar a aplicabilidade de norma inconstitucional, não se pode olvidar que a CF/88 estipula exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal o dever de dar a "palavra final" sobre a compatibilidade ou não dessa norma à ordem constitucional;

- os tribunais vêm declarando a constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, evidenciando ainda mais o total desacerto da decisão recorrida;

- a apuração e constituição dos créditos devidos pelos critérios do CTN e a conseqüente declaração de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito gerará situação irreversível, que não poderá ser desconstituída;

- as disposições constantes da Lei nº 8.212/91 possuem a natureza de norma especial, frente ao previsto no art. 150, §4º, que, saliente-se, prevê a edição de norma específica que estipule prazo diferente para a homologação do pagamento ("lançamento por homologação");

- a existência de eventual norma que disciplinasse a matéria excluiria a aplicação do prazo de 5 (cinco) anos do CTN (art. 150, §4º) e esta norma está disciplinada na Lei nº 8.212/91, em seu art. 45, o qual fixou o prazo para a homologação em 10 (dez) anos;

- há que se reconhecer, de outra feita, perigo de dano ao Erário, caso seja mantida a r. decisão, diante do risco de inviabilização do sistema securitário, uma vez que a decisão será irrevogável e assim, a diminuição indevida da arrecadação de contribuição legítima será irreversível.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pelo Presidente da Câmara Julgadora, segundo Despacho nº 202-415/2006, de fls. 897/899.

Irresignada com o acolhimento do recurso especial, a contribuinte apresentou contra-razões, fls. 917/920, com os seguintes fundamentos:

 4

- a questão acerca da incidência, na espécie, do art. 173, I, do CTN, não significa necessariamente que a Câmara Julgadora decidiu pela inconstitucionalidade de lei, mas sim que exerceu mera atividade intelectual de correta subsunção do fato à norma jurídica.

- o julgado combatido não se preocupou propriamente em declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, mas apenas decidiu que esta não é a norma aplicável na espécie submetida a julgamento, e sim o art. 173, I, do CTN, por ter sido recepcionado pela Constituição Federal com status de lei complementar, assim se adequando ao comando do artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Maior.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Relator

Os recursos preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

O fundamento nuclear da decisão recorrida, quanto à matéria atacada pela contribuinte, é o entendimento de que para a fruição da imunidade de que trata o art. 195, §7º, da CF/88, é imprescindível que a entidade atenda todos os requisitos dispostos na Lei nº 8.212/91.

Além disso, de acordo com a decisão recorrida, os artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, invocados pela contribuinte, referem-se à imunidade das instituições de educação ou de assistência social apenas quanto aos impostos.

Para as entidades beneficentes de assistência social, a Constituição concedeu imunidade (isenção) das contribuições para a seguridade social nos seguintes termos:

Art. 195.

...

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

Por certo que isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

Entretanto, há situações que a própria Constituição proíbe que a lei de tributação incida sobre certos fatos, isto é, a regra constitucional impede a incidência da regra jurídica da tributação. Há, neste caso, imunidade, que se trata de uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Nas palavras do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros. 1998, p 154):



O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior.

(...)

Ainda que na Constituição esteja inscrito que determinada situação é isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade.

Divirjo do entendimento de que o § 7º do art. 195 da Constituição, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar está regulamentado por lei complementar, a saber, o Código Tributário Nacional, em seu art. 14.

Ocorre que a Constituição é bem clara quando diz que a regulamentação dessa isenção se dará através de lei, que deve ser a ordinária. Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, lei complementar só é exigível quando a própria Carta Magna assim o determina.

Não obstante ser juízo pacífico de que a hipótese do artigo 195, § 7º da Constituição trata de imunidade, apesar de usar o vocábulo isenta, a intenção do legislador constituinte foi conceder uma benesse que não estivesse engessada por uma lei complementar. Tinha consciência da importância do trabalho desenvolvido pelas entidades beneficentes de assistência social, mas, por outro lado, não queria deixar às escâncaras uma porta para que entidades oportunistas entrassem e sangrassem os combalidos cofres da seguridade social. Partindo dessa premissa, concedeu aquilo que o Supremo Tribunal Federal chama de favor constitucional da imunidade tributária desde que preenchidos os requisitos fixados em lei (ordinária).

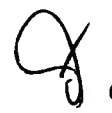
Verifica-se que a *mens legislatori* não foi de misturar lei ordinária com lei complementar.

Embora não pareça possível que o legislador constituinte tenha se confundido nos conceitos tributários de imunidade e isenção, uma vez que se presume que a lei, principalmente a Lei Máxima, não contém palavras supérfluas, devemos nos curvar ante o fato incontestável de que uma isenção dada em uma Constituição acaba sendo realmente uma imunidade. O legislador ordinário não pode afrontá-la, sob pena de ver sua lei fulminada por inconstitucionalidade.

A regra que emerge do art. 146 da Constituição é que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, se a isenção de que trata o art. 195, § 7º da Constituição se constitui uma imunidade, não teria como não ser regulamentada por lei complementar, exceto se o próprio legislador deixasse consignado que a regra geral não se aplica. E foi o que aconteceu.

É nesse sentido a lição de Leandro Paulsen (*in, Contribuições – Custeio da Seguridade Social*, Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 145):

“Isso porque, de um lado, o art. 146, II, da CF exige lei complementar para a regulamentação de limitações ao poder de tributar e, de outro o art. 195, § 7º, da CF refere-se simplesmente aos requisitos de lei. Ademais, é rígida a posição do STF do sentido de que, quando a Constituição remete à lei,

 6

sem qualificá-la, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente”.

E foi com base nestes pressupostos que o julgou o Ag. Reg. No RE 428.815-0, definindo que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social são matérias que podem ser tratadas por lei ordinária:

“I – Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito ‘aos lindes da imunidade’, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária ‘as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune’. (...) (STF, 1ª T., unân., AgRRE 428.815-0/AM, rel. Min. Sepúlveda Pertence, jun/05)

Ora, se a Constituição cria uma regra geral e depois expressamente cria uma exceção, não se pode simplesmente ignorar esta e aplicar aquela irrestritamente. Criou-se uma regra geral, qual seja, lei complementar regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, imunidade inclusive, e uma exceção, são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.(art. 195, § 7º).

No caso específico da imunidade das entidades beneficentes de assistência social a lei de que trata o art. 195, § 7º é a ordinária. E a lei ordinária foi publicada em 1991, sob o número 8.212, de 24 de julho, cujo artigo 55 trouxe as exigências a que se refere o art. 195, § 7º da Constituição.

Desta forma, entidades beneficentes de assistência social, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, são consideradas isentas das contribuições para a seguridade social.

Ora, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c” não se confunde com a imunidade prevista no art. 195, § 7º, ambos da Constituição Federal, esta incide sobre contribuições sociais e aquela sobre impostos

Ademais, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, referente a contribuições sociais, pode ser regulamentada por lei ordinária, como no caso, pela Lei 8.212/91, não havendo necessidade, nesta hipótese, de regulamentação por meio de lei complementar.

Portanto, as entidades beneficentes que prestam assistência social, inclusive no campo de educação, para gozarem da imunidade constante do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, devem atender ao rol de exigências determinado pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

O fundamento nuclear da decisão recorrida, quanto à matéria atacada pela Fazenda Nacional, é o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, instrumento normativo de caráter ordinário, não tem competência constitucional para disciplinar a decadência tributária,

matéria expressamente designada pela Constituição Federal como sendo de responsabilidade de lei complementar, a teor do seu art. 146, inciso III, "b". Portanto, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário da COFINS seria regulado pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional e não pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, a matéria argüida pela Fazenda Nacional diz respeito, exclusivamente, ao prazo decadencial para a constituição do crédito.

Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal editou o seguinte enunciado da súmula vinculante nº 8, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006, em 20 de junho de 2008:

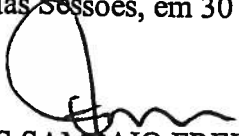
"Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/9, há de se aplicar as regras definidas no Código Tributário Nacional.

Em face do exposto, meu voto é para negar provimento ao recurso do Contribuinte e negar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.


ELIAS SAMPAIO FREIRE

