



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicação no Diário Oficial da União  
de 02 / 12 / 2003  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

Recorrente : ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL DE FRANCA  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**NORMAS PROCESSUAIS – PRAZO DECADENCIAL** - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, havendo pagamentos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário rege-se pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamentos, configura-se a situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, com a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. (Precedentes do STJ – REsp. nº 58.918-5/RJ, REsp. nº 199560/SP e da CSRF, Acórdão nº 02-01.0004). **Preliminar rejeitada.**

**IMUNIDADE – ARTIGO 195, § 7º, DA CF/88** – Firmado está na jurisprudência do STF que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão. Assim, quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer o princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar. A Lei 8.212/91, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficiárias de assistência social, inserira nos incisos do art. 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando em que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º do art. 195 da CF/88 (ADIn nº 2.028-5/DF).

**REQUISITOS – CERTIFICADO E/OU REGISTRO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS** - O inc. II do art. 55 da Lei 8.212/91 determinou a exigência de que a entidade fosse portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo então CNSS, o que foi modificado pela Lei nº 9.429/96, a qual impôs a exigência de que entidade portasse o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo CNAS. Na espécie, o benefício somente pode ser invocado quando atendidos todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.429/96.

IN/SRF nº 113/98 – O ato normativo regulamenta os artigos 12 a 14 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, que trata da imunidade inscrita no artigo 150, VI, c, da CF/88, aplicando-se, portanto,



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

aos casos em que seja discutida a aplicação do benefício veiculado por aquele dispositivo constitucional.

**MULTA DE OFÍCIO** - A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

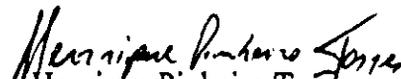
**DCTF – MULTA PELA NÃO ENTREGA** - A entrega das DCTF é obrigação acessória, exigida em legislação específica, que não se confunde com a obrigação de pagar o tributo devido e apurado em procedimento de ofício. Cabível a aplicação da penalidade pelo não cumprimento da obrigação acessória na forma de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º, do art. 11, do D.L. nº 1.968/82, com a redação do D.L. nº 2.065/83, sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal.

**Recurso ao qual se dá provimento parcial.**

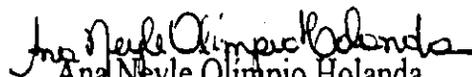
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL DE FRANCA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência.** Os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões; e **II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto ao mérito.** Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Percy Eduardo Nogueira Stemberg Heckamann.

Sala das Sessões, em 18 de março de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres

**Presidente**

  
Ana Neyle Olimpio Holanda

**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Gustavo Kelly Alencar.

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt e Raimar da Silva Aguiar.

cl/opr



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

Recorrente : ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL DE FRANCA

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

*"A empresa em epigrafe foi autuada em relação à Cofins, por falta de recolhimento da contribuição.*

*Foram dados como infringidos os arts. 1º a 5º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.*

*Foram lançados os valores de contribuição de R\$ 653.433,92, de juros de mora de R\$ 208.165,47, e de multa de R\$ 490.075,47, totalizando o crédito tributário de R\$ 1.351.674,86.*

*O termo de encerramento de ação fiscal de fls. 26 e 27 resumiu os motivos da autuação. Trata-se de entidade educacional que entendeu estar abrangida pela imunidade da Cofins. Entretanto, entendeu o autuante que, conforme decisão de consulta formulada por instituição de ensino à Divisão de Tributação da Superintendência da 8ª Região Fiscal (Disit/SRRF/8ª RF), proferida em 22/05/1986, firmou-se a orientação de que, sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de ensino auferida por pessoa jurídica incide a Cofins. Informou ainda o autuante que não houve recurso voluntário desta decisão. Assim, a fiscalização lavrou o auto de infração exigindo a Cofins relativa ao período de 30/06/1993 a 30/04/1998.*

*A empresa apresentou a impugnação de fls. 28 a 32, acompanhada das cópias do auto de infração de fls. 33 a 56, das cópias dos recibos de entrega da Declaração de Pessoa Jurídica Imune e Isenta, ano-calendário 1997, da Declaração de Imposto de Renda Retida na Fonte (Dirf) do ano de retenção 1997 e da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) (fls. 57-59), e demais documentos (cópias de cartão de CGC, atestado de registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), declaração de utilidade pública, assembleias e contrato social) de fls. 60 a 132.*

*Preliminarmente, contestou a formalização do auto de infração relativo à multa por atraso na entrega das DCTF em processo distinto. Alegou que seria inexigível a multa por atraso na entrega da declaração com a multa de ofício, pois esta seria "muito mais abrangente, englobando a outra". //*



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

*Alegou que as entidades de educação seriam imunes às contribuições sociais, pois a "ratio essendi" da disposição constitucional seria a "inexistência de fins lucrativos". Afirmou que a Constituição Federal (CF/1988), art. 150, VI, c, referir-se-ia a impostos, no sentido de afastar a imunidade apenas das taxas e contribuições de melhoria, "por serem tributos diretamente vinculados a uma contraprestação do Poder Público em benefício do contribuinte". Segundo a requerente, a Cofins seria um "imposto disfarçado de contribuição 'sobre o faturamento'.*

*A exigência da Cofins, segundo a impugnante, feriria "de morte o acesso à cultura". Acrescentou que a disposição da CF/1988, art. 195, § 4º, ao se referir ao art. 154, I, permitiria a conclusão de que a contribuição seria um imposto, e que a União, "através da Lei Complementar nº 70/1991, instituiu o 'IMPOSTO' PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL e lhe deu o nome de 'CONTRIBUIÇÃO', para que não fosse argüida a inconstitucionalidade da sua cobrança (...)"*

*Alegou que a instituição não perde a imunidade pela remuneração de seus serviços, nem pela cobrança de taxas de matrícula, desde que observe o disposto na Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional – CTN), de 25/10/1966, art. 14.*

*Posteriormente, foi solicitada a diligência de fl. 134, para se verificar se o recolhimento de tributos da empresa era centralizado, se houve consulta fiscal efetuada pela empresa e para se esclarecer a natureza das exclusões constantes dos demonstrativos de fls. 24 e 25.*

*Nesse ínterim, a empresa apresentou o pedido de fls. 136 a 138, alegando que a Instrução Normativa SRF nº 113, de 21 de setembro de 1998, teria disposto que somente a partir de 1998 as instituições de ensino consideradas imunes (indevidamente) do imposto de renda poderiam ser consideradas "contribuintes relativamente a todos os impostos e contribuições de competência da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal". Assim, como a interessada seria imune, teria de ter, no mínimo, o mesmo tratamento.*

*Após juntar os documentos de fls. 139 a 141, a fiscalização esclareceu, na fl. 142, que o recolhimento de tributos da empresa não era centralizado; que a consulta mencionada no termo de fl. 36 "não foi efetuada pela entidade autuada"; e que as exclusões mencionadas referir-se-iam a devoluções de taxas de matrículas a alunos que posteriormente desistiram do curso.*

*Assim, foi solicitada a diligência de fl. 143, para que o crédito tributário lançado fosse apartado.*



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

*Após autorização do Sr. Delegado da Receita Federal em Franca (fl. 144), foi lavrado termo complementar ao auto de infração inicial (fls. 145 a 167), retificando os valores do presente processo. Ademais, os valores relativos à filial constaram do processo nº 13855.001636/99-46. Concedido novo prazo de impugnação, a empresa apresentou a de fls. 179 a 192, acompanhada dos documentos de fls. 193 a 219.*

*Preliminarmente, alegou que o termo complementar representaria nova autuação, à vista de a anterior não ter observado os requisitos legais. Assim, teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda, em relação aos valores devidos até dezembro de 1994. Citou jurisprudência.*

*No mérito, alegou que, por ser entidade sem fins lucrativos, seria imune da Exigência da Cofins. Segundo a interessada, a imunidade ocorreria nos termos da CF/1988, arts. 195, VI, c, e 195, § 7º.*

*Citou a jurisprudência de Tribunais Regionais Federais, acerca da imunidade de impostos do art. 150. Acrescentou que o Sr. Prefeito Municipal de Franca concluiu que a empresa cumpriria os requisitos do CTN, art. 14, o que bastaria para ser considerada imune." (destaques do original)*

A autoridade julgadora singular não acatou a alegação preliminar de que a cobrança da multa pela falta de entrega das DCTF não deveria ter sido formalizada em processo distinto, sob o fundamento de que a exigência em processo diverso não interferiria na regularidade do processo analisado. Também não acatou a inconformação contra a cobrança da multa de ofício juntamente com a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória. Rechaçou a arguição de decadência, por considerar que, com o auto de infração complementar, não houve modificação da substância do ato administrativo, tratando-se apenas de um procedimento formal, que não teve conseqüências sobre a matéria total apurada, enquadramento legal ou qualquer outro requisito essencial do lançamento, com a simples redução do valor lançado inicialmente. Portanto, não ocorreu inovação que justifique o entendimento de ter havido a decadência, pois, se não tivesse sido empreendida a retificação da autuação, o lançamento teria sido procedente apenas em parte, logo no julgamento de primeira instância.

No mérito, o julgador singular enfatizou que a defesa da requerente concentrou-se nos seguintes pontos: a disposição do artigo 150, VI, c, da CF/88 refere-se também às contribuições, e não apenas aos impostos, a COFINS seria um imposto disfarçado de contribuição e o requisito essencial para estar abrangida pela imunidade seria a ausência de fins lucrativos.

Para rebater tais afirmações a autoridade julgadora singular argüiu que as contribuições sociais, apesar de serem modalidade tributária, não se confundem com os impostos, pois estes são tributos não vinculados, enquanto as contribuições sociais têm destinação constitucional específica, visando o financiamento da seguridade social, invocando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Também se contrapôs à afirmação de que a referência do artigo 195, § 4º, ao artigo 150, VI, c, ambos da CF/88, seria um reconhecimento da

//

J 5



**Processo nº :** 13855.000334/98-61

**Recurso nº :** 115.834

**Acórdão nº :** 202-14.623

natureza de imposto das contribuições sociais, argumentando que a referência os distingue, do contrário, não seria necessária. Enfatiza, ainda, o princípio da generalidade do financiamento da seguridade social, que significa que o universo de contribuintes deve ser, em princípio, irrestrito, invocando manifestação do STF nesse sentido, e afirma ser lícito concluir que as entidades abrangidas pela imunidade do artigo 195, § 7º, da CF/88 são apenas aquelas beneficiárias de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, não sendo relevante a ausência de fins lucrativos, vez que a renúncia na arrecadação é compensada com o exercício de atividades que substituam a assistência social na sua finalidade genérica. Na espécie, o objeto da associação é a prestação de serviços de educação, mediante remuneração, o que não a caracterizaria como entidade de assistência social, em consequência, não estaria acobertada pela imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da CF/88.

No tocante à referência à Instrução Normativa SRF nº 113, de 21/09/98, argumenta o julgador singular que referido ato não reconheceu a imunidade indevida daquelas entidades porventura existentes até 31/12/97, pois, no cadastro da Secretaria da Receita Federal, as entidades estavam registradas como imunes ao Imposto de Renda, sendo necessários procedimentos formais para efeito de desconsideração de tal imunidade. A instrução normativa dizia que, nos casos em que tais procedimentos foram seguidos, com a descaracterização da imunidade e a lavratura de autos de infração, a partir de 1º de janeiro de 1998, as entidades seriam consideradas contribuintes, e a obrigação de pagar o Imposto de Renda estaria formalizada, não sendo necessárias as providências formais antes de poder exigir o imposto, o que não se aplicaria à espécie.

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que, em observância ao prescrito no artigo 33, § 2º, da Medida Provisória nº 1.973-65, de 28/08/00, arrolou bens para o regular seguimento do recurso. Em despacho de fls. 333/334, o Delegado da Receita Federal em Franca/SP indeferiu o arrolamento de bens, tendo a recorrente efetuado o depósito correspondente a 30% do valor da exigência fiscal definida na decisão singular.

Na peça recursal apresentada, a autuada aduz todos os argumentos de defesa elencados na impugnação, para, ao final, requerer a procedência do recurso, anexando os documentos de fls. 362/398.

Às fls. 404/407, a interessada apresenta petição em que pleiteia o levantamento do depósito efetuado, frente à garantia do suposto crédito pelo arrolamento apresentado, vez que este foi indeferido por falta de regulamentação da medida provisória que o determinava, o que já teria sido suprido, e anexa os documentos de fls. 409/526.

Foram apresentadas razões aditivas ao recurso voluntário, onde são repisadas as argumentações antes apresentadas.

Em petição de 04 de outubro do corrente ano, a recorrente requer a juntada de certidão obtida junto à Delegacia da Receita em Franca/SP, demonstrando que era isenta do pagamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica até o exercício de 1998, fazendo assim

*J*



**Processo nº : 13855.000334/98-61**

**Recurso nº : 115.834**

**Acórdão nº : 202-14.623**

justiça à aplicação do artigo 17 da Instrução Normativa SRF nº 113/98 ao caso em tela, como alegado em seu recurso.

Também requer a juntada de cópia autenticada de Atestado de Registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), o que demonstraria cumprir todos os requisitos da imunidade a que tem direito, nos termos do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, e que teria sido mencionado em sua defesa.

É o relatório.



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, impende que seja averiguada a alegação de que ocorrera a decadência do direito de lançar os valores referentes ao ano de 1993, por ser questão ensejadora de extinção do crédito tributário equivalente.

Para postular a decadência, a recorrente defende que o procedimento fiscal exordialmente empreendido teria sido anulado quando da lavratura do auto de infração complementar, lavrado em 30/12/1999, devendo ser esta a data a ser considerada para o cômputo do prazo decadencial.

Deveras, a autoridade de primeira instância, ao ser cientificada que na base de cálculo do auto de infração primeiramente emitido estavam incluídas as importâncias referentes a receitas do estabelecimento filial da recorrente, diligenciou no sentido de que fossem subtraídos tais valores, com a emissão de auto de infração complementar.

O procedimento adotado pela autoridade julgadora *a quo* está respaldado nas determinações no parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, ao deliberar que, quando no curso do processo administrativo surgirem evidências que levem a alterações no lançamento tributário original, seja lavrado auto de infração complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo o prazo para impugnação, no concernente à parte modificada, *in litteris*:

“Art. 18. *omissis*.

§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à parte modificada.” (grifamos)

Assim, a autoridade julgadora de primeira instância, ao verificar a existência de circunstâncias modificadoras do lançamento original, deu conhecimento de tais fatos à autoridade lançadora, para que esta procedesse ao lançamento complementar, na forma determinada pelo dispositivo legal supra aludido, tendo-se por garantido o amplo direito de defesa da contribuinte, sendo-lhe devolvido o prazo para impugnação de toda a parte inovada.

Outra não poderia ter sido a providência adotada pela autoridade administrativa, vez que as instâncias julgadoras administrativas, no curso do processo



Processo nº : 13855.000334/98-61

Recurso nº : 115.834

Acórdão nº : 202-14.623

administrativo tributário, têm a finalidade primordial de exercer o controle da legalidade dos atos dos agentes públicos na atividade de lançamento, através da revisão dos mesmos.

Cabível aqui que citeamos excerto de Antônio da Silva Cabral<sup>1</sup>, que ratifica a providência adotada:

*“Apesar de ser definitivo, o lançamento pode ser alterado, quer em razão de impugnação levada a cabo pelo contribuinte, quer em razão de revisão de ofício pela autoridade lançadora. O agente administrativo tem por missão não só proceder obrigatoriamente ao lançamento, quando verificar a ocorrência de fato gerador, como também há de ser capaz de fazer justiça e ter coragem de rever o lançamento, quando verificar não estar a exigência de acordo com a lei.” (grifamos)*

Assim, firmado que o procedimento seguido não dá margem a que seja o auto de infração complementar entendido como um novo lançamento, devendo ser considerada para a contagem do prazo decadencial a data do auto de infração primevo – 30/06/1998.

Partindo-se desse entendimento, podemos agora empreender a verificação de ter decorrido o prazo para a constituição do crédito tributário referente ao ano de 1993.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação *“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.”*

No direito tributário brasileiro, tem-se verificado que dificilmente sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica. Em tal caso, sobressai-se a figura da “homologação tácita”, que está determinada no artigo 150, § 4º, do CTN, quando, decorrido o lapso decadencial de 05 (cinco) anos, tem-se por homologado o procedimento exercido pelo sujeito passivo.

<sup>1</sup> Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, 1993, p. 232.



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

A antecipação do pagamento é situação determinante para a análise da decadência do direito de lançar o crédito tributário, posição que tem sido manifestada reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal, sendo que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial passa a ser a data de ocorrência do fato gerador.

Entretanto, deixando o sujeito passivo de efetuar o pagamento, entende aquela Corte que deve ser observado o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU de 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos:

Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, (95/0001216-2)

*“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).*

*I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.*

*II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.*

*III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).*

*IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.” (grifamos)*

Recurso Especial nº 199560/SP, (98/0098482-8)

*“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação,*



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

*situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional."*

Na espécie, não foram efetuados pagamentos referentes ao período em que a decadência foi alegada - de janeiro a dezembro de 1993 - conforme demonstrativo de apuração às fls. 03/04. Assim, devem ser aplicados os mandamentos do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, de forma que o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado.

Na esteira das decisões do STJ, *in casu*, para os meses de janeiro a dezembro de 1993, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 1994 e encerrou-se em 31 de dezembro de 1998. Como o sujeito passivo tomou conhecimento da exação em 30 de junho de 1998, não ocorreu a decadência alegada.

Passamos à análise das questões de mérito apresentadas.

A recorrente alega que seria imune à incidência da COFINS, seja pela aplicação do artigo 150, VI, c, ou pelo artigo 195, § 7º, ambos da CF/88.

O artigo 150, VI, c, da CF/88 determina a vedação da incidência de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Trata-se, portanto, da imunidade de impostos.

Não remanescem dúvidas na doutrina e na jurisprudência pátrias quanto ao entendimento de que se trata a COFINS de uma contribuição social. Como também, de que as contribuições sociais se incluem entre as espécies tributárias, constituindo, entretanto, uma modalidade que apresenta características próprias, e que não se confunde com as demais, de forma especial com os impostos. Tal entendimento exsurge da leitura do voto do Ministro Moreira Alves, Relator do RE nº 146.733-9, quando da análise da Lei nº 7.689, de 15/12/88, instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas:

*"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária, em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais (...)."*

A mesma posição foi manifestada pelo Ministro Moreira Alves, quando do julgamento da ADIN 1-1/DF:



Processo nº : 13855.000334/98-61

Recurso nº : 115.834

Acórdão nº : 202-14.623

*“As contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos”.*

Demarcadas tais diferenças, resta claro não serem aplicáveis à espécie os mandamentos do artigo 150, VI, c, da Carta Magna, vez que se trata de norma balizadora da tributação por meio de impostos, quando a matéria aqui tratada versa sobre a incidência da COFINS, que é contribuição social.

Reportamo-nos às considerações acerca da aplicação à espécie do disposto no artigo 195, § 7º, da CF/88, cuja dicção é a seguinte:

*“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.”*

Embora o parágrafo 7º se reporte à isenção, controvérsias não restam de que a sua determinação diz respeito à imunidade das entidades ali citadas, por se tratar de desoneração tributária inserta no próprio texto constitucional, como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RMS nº 22.192. Entretanto, a norma constitucional referida remete à disciplina legal os requisitos que devem ser atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista.

De há muito se firmou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal 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 o princípio de reserva legal, essa expressão compreende a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades.

Tal posicionamento sedimenta o juízo de que a norma reclamada pelo parágrafo 7º do artigo 195 pode ser atendida por lei ordinária, não havendo indicação expressa de que o balizamento solicitado seja exclusivamente veiculado por lei complementar, como enfatizado pelo Ministro Moreira Alves referendando o despacho da medida liminar na ADIn nº 2.028-5/DF, quando assevera:

*“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,*



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

*para que o Congresso elaborasse a lei requerida pelo § 7º do artigo 195 da Carta Magna”.*

Assim, o legislador, ao editar a Lei 8.212, de 25/07/1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficiárias de assistência social, inserira nos incisos I, II, III, IV e V do artigo 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando em que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88.

Aqui cabe frisar que, contra este entendimento há forte corrente doutrinária que compreende, por ser a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o parágrafo 7º do artigo 195 se refira a “lei” sem qualificá-la, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra grafado no artigo 146, II, da CF/88, deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidades em causa.

Destarte, admitindo-se ser aplicável ao caso *sub examinen* os requisitos determinados pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, são os mesmos assim estabelecidos:

*“Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 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 do Serviço Social, renovado a cada três anos (redação que foi modificada pela Lei nº 9.429, de 26/12/1996, passando a ser - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência 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 órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.”  
(destacamos)*

J M



Processo nº : 13855.000334/98-61

Recurso nº : 115.834

Acórdão nº : 202-14.623

À fl. 63, o sujeito passivo apresenta cópia da Lei nº 2.739, de 17/08/1981, em que a Prefeitura Municipal de Franca, Estado de São Paulo, com base no processo nº 8468/80, declara-a de utilidade pública, o que estaria em obediência ao inciso I do artigo ora em destaque.

Analisando-se o inciso II do transcrito artigo 55, fica demarcado, que, no lapso temporal entre 25 de julho de 1991 e 25 de dezembro de 1996, vigorou a exigência de que a entidade fosse portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional do Serviço Social, renovado a cada três anos. Assim, se a entidade fosse possuidora tanto do certificado quanto do registro de entidade de fins filantrópicos, estaria enquadrada nos requisitos da lei.

Entretanto, para o período iniciado em 26 de dezembro de 1991, a lei impôs a exigência de que entidade portasse o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. Ou seja, a entidade, para enquadrar-se no benefício veiculado pela norma deveria apresentar tanto o certificado como, também, o registro de entidade de fins filantrópicos.

Como o período abrangido pelo auto de infração vai de 1º de junho de 1993 a 30 de abril de 1998, há duas situações a serem consideradas: 1) se a entidade, no período entre 1º de junho de 1993 e 25 de dezembro de 1996, era possuidora do certificado ou do registro de entidade de fins filantrópicos, apresentaria o requisito exigido para o gozo do benefício; 2) no período entre 26 de dezembro de 1996 e 30 de abril de 1998, a lei exigiu que a entidade fosse possuidora do certificado e o registro de entidade de fins filantrópicos, para estar apta ao benefício que a lei regulamentou.

À fl. 62 dos presentes autos, a autuada trouxe Atestado de Registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social, datado de 31 de outubro de 1996, sendo que, à fl. 219, a autuada apresenta Atestado de Registro junto ao Conselho Nacional de Serviço Social, datado de 06 de novembro de 1981.

Tais documentos supririam a exigência apenas no tocante ao período de 1º de junho de 1993 a 25 de dezembro de 1996, vez que nesse período a lei reclamava a apresentação do certificado ou do registro de entidade de fins filantrópicos. Sendo que, para o lapso temporal posterior - 26 de dezembro de 1996 a 30 de abril de 1998 - seria necessário, além do registro, o aporte do certificado de fins filantrópicos, o que não ocorreu, importando em que a autuada não estivesse apta ao gozo do benefício da imunidade.

Quanto à exigência de que a entidade promova a assistência social beneficente a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes, observamos que está averbado nos seus Estatutos que a entidade não terá fins lucrativos, com o objetivo de prestar assistência educativa e social, dentro de suas áreas de ensino, aos Poderes Públicos.

De outra parte, observamos ser irrelevante para o caso o fato de a entidade em foco cobrar mensalidade dos seus alunos, pois, conforme manifestação do Supremo Tribunal Federal, entidade beneficente não é apenas entidade filantrópica - RE 74.792, RMS 22.192 e RMS 22.360. Embora, como bem dito pelo Ministro Marco Aurélio de Mello, na concessão de



**Processo nº :** 13855.000334/98-61  
**Recurso nº :** 115.834  
**Acórdão nº :** 202-14.623

medida liminar na ADIn nº 2.028-5/DF, não se pode olvidar ser indispensável *“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”*.

No tocante à proibição de que não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título, o artigo 37 dos Estatutos da autuada deliberam ser vedada a remuneração dos cargos de diretoria da Associação Cultural e Educacional de Franca e a distribuição de lucros, bonificações ou vantagens, sob qualquer forma ou pretexto, sendo que a ação fiscal não logrou demonstrar o contrário. Também não comprovou não ter a Associação aplicado integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Reporta-se ainda a recorrente à Instrução Normativa (IN)/SRF nº 113, de 21/09/98, para requerer o pagamento do tributo questionado apenas a partir de janeiro de 1998, argumentando que o ato teria concedido tal benefício às entidades cuja imunidade não tenha sido reconhecida.

Neste sentido, equivoca-se a recorrente: primeiramente porque a referida instrução normativa presta-se a regulamentar os artigos 12 a 14 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, que trata da imunidade inscrita no artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal, o que vem frisado em seu artigo 1º, o que não abrange a espécie, visto trata-se aqui da imunidade das contribuições sociais, e não de imposto, como já antes frisado; em segundo lugar, pois que no parágrafo único do seu artigo 2º, o ato aqui enfocado faz expressa menção a que a imunidade ali tratada não se aplica quanto às contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, que é o tributo aqui guerreado.

A recorrente insurge-se ainda contra a aplicação da multa de ofício, dizendo-a indevida, vez que lhe fora cobrada a multa pela não entrega de Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF. No seu entender, seria incabível a aplicação das duas penalidades.

Equivoca-se a recorrente, a entrega das DCTF é obrigação acessória, cujo não cumprimento leva à imposição de penalidade específica e que não se confunde com a imposição pela falta de pagamento do tributo.

Nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 a entrega de DCTF expressa a comunicação de existência de crédito tributário e são confissões de dívida, sendo os débitos, por esse meio, declarados definitivos, não comportando discussão, à exceção da retificação de declaração apresentada, nos casos em que seja admissível. A declaração em DCTF é meio hábil para ilidir a necessidade do lançamento de ofício, no caso de tributos lançados por homologação, pois o Fisco, dispondo de todas as informações pertinentes à ocorrência do fato impositivo e à identificação do sujeito passivo, terá condições para celebrar o ato do lançamento, dispensando quaisquer providências suplementares.



Processo nº : 13855.000334/98-61  
Recurso nº : 115.834  
Acórdão nº : 202-14.623

O não cumprimento da obrigação acessória de apresentar a DCTF torna cabível a aplicação de penalidade na forma de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do art. 11 do D.L. nº 1.968/82, com a redação do D.L. nº 2.065/83.

Já a multa pelo não pagamento do tributo, não obstante ter também caráter punitivo, constitui-se em sanção pela prática de infrações às disposições tributárias definidoras dos prazos de vencimento.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “*o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.* (grifo nosso)

A Fazenda Pública, quando legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, impõe sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas pelo não recolhimento do tributo encontra-se no artigo 161 do CTN, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício -, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, eminente tratadista do Direito Tributário, discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

*“a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)”*

Por se tratarem de penalidades impingidas por razões que não se confundem, descabida a argumentação de que a multa pela não entrega da DCTF supriria a penalidade pelo não recolhimento do tributo.

<sup>2</sup> Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, p. 336/337.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

**Processo nº :** 13855.000334/98-61  
**Recurso nº :** 115.834  
**Acórdão nº :** 202-14.623

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso apresentado, reconhecendo-se a imunidade apenas no período de 1º de junho de 1993 a 25 de dezembro de 1996.

Sala das Sessões, em 18 de março de 2003

*Ana Neyle Olimpio Holanda*  
ANA NEYLE OLIMPIO HOLANDA //