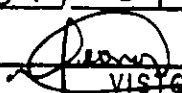




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 09 / 09 / 2004

Visto

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

Recorrente : ESCOLA SUPERIOR DA AMAZÔNIA - ESA
Recorrida : DRJ em Belém - PA

NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA - O prazo para a Fazenda fiscalizar e constituir, pelo lançamento, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, consoante permissivo do § 4º do art. 150 do CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DA DECISÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - IMPROCEDÊNCIA - Tendo sido dado ao contribuinte, no decurso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, não prospera a preliminar suscitada. O indeferimento de pedido de perícia está no âmbito do poder discricionário do julgador administrativo, sendo que, quando motivado, sua negativa não constitui cerceamento do direito de defesa.
Preliminares rejeitadas.

COFINS – IMUNIDADE - O conceito de assistência social vincula-se à finalidade em si que as instituições assistenciais buscam cumprir, qual seja, a realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral. No entanto, para o gozo da imunidade prevista no §7º do artigo 195, se faz necessário a demonstração de que a entidade é realmente de assistência social.

FALTA DE RECOLHIMENTO – Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ESCOLA SUPERIOR DA AMAZÔNIA - ESA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **D) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência ex-officio.**
Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Mauro Wasilewski, César



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o acórdão; e II) **por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, por negativa do pedido de perícia; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Osires de Azevedo Lopes Filho.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 10283.005165/2001-91

Recurso nº : 121.317

Acórdão nº : 203-09.189

Recorrente : ESCOLA SUPERIOR DA AMAZÔNIA - ESA

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de janeiro/95 a dezembro/97

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“A exigência teve por base os fatos assim descritos no Auto de Infração de fl. 211 e enquadrados na legislação tributária constante da peça impositiva.

"001- CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

No período de janeiro/95 a dezembro/97 a entidade fiscalizada efetuou venda de serviços (ensino de 3º Grau), sem que houvesse qualquer recolhimento a título de COFINS."

3. A Fiscalização menciona (...) que a imunidade tributária de que gozou o sujeito passivo, até sua suspensão mediante Ato Declaratório expedido na forma do artigo 32 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996, não alcançava a COFINS, pois somente abrange IMPOSTOS incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços vinculados à finalidade essencial da entidade.

4. Tendo tomado ciência da autuação (...) o sujeito passivo apresentou impugnação (...). Para sua defesa alega, em síntese, transcrevendo abundante doutrina e jurisprudência administrativa:

I) à guisa de preliminares:

a) imunidade;

b) que não cabe a suspensão da imunidade, mediante o Ato Declaratório Suspensivo de Imunidade Tributária nº 09, de 28/06/2001, pois não foi comprovado que a impugnante desatendeu os requisitos do artigo 14 do CTN (Lei nº 5.172 de 25/1/1966 – Código Tributário Nacional);

c) nulidade do processo por violação do direito constitucional ao contraditório e ampla defesa, esta cerceada em vista do disposto no § 8º do



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

artigo 32 da Lei 9.430/1996 ao negar efeito suspensivo ao recurso apresentado contra o Ato Declaratório em questão;

II) como razões de mérito:

a) argumentos relacionados com o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), fundamentados, entre outras coisas, em: ausência de omissão de receitas; percepção de renda de origem não comprovada; depósitos bancários; sinais exteriores de riqueza; arbitramento de lucro; contabilização de ativos e despesas operacionais etc... (fls. 244/253);

b) outras razões relacionadas com a afirmação de correto recolhimento do PIS sobre folha de salários;

c) que foi corretamente recolhida a COFINS com base no seu faturamento, não tendo a Fazenda logrado provar o contrário, já que cabe a quem acusa o ônus da prova;

d) que não cabe aplicação de multa sem comprovação da prática do ilícito tributário;

e) inconstitucionalidade da aplicação da SELIC, que ultrapassa o percentual de 1% a que se refere o § 1º do artigo 161 do CTN;

f) Súmula 176 do STJ, segundo a qual "É nula a cláusula contratual que sujeita o devedor à taxa de juros divulgada pela ANBID/CETIP."

A impugnante solicita a realização de perícia para responder aos quesitos que formula nas fls. 244 e 261/262, relacionados com: a questão da imunidade; com omissão de receitas baseada em depósitos bancários; condição do arquivo físico dos documentos contábeis da impugnante; despesas; imobilizações; regularidade do cálculo e recolhimento do PIS; contabilização do faturamento e se "a COFIS foi calculada e recolhida com base no faturamento."

Por meio do Acórdão nº 251, de 18 de março de 2002, os Membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA, por unanimidade de votos, indeferiram a perícia solicitada, por entenderem desnecessária, e consideraram procedente o lançamento, mantendo a contribuição acrescida dos encargos legais correspondentes. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 30/04/1995, 31/05/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995, 31/10/1995, 30/11/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 29/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/01/1997, 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997,



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997,
30/11/1997, 31/12/1997

Ementa: IMUNIDADE. A imunidade não alcança a COFINS devida sobre a venda de serviços de educação.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA – SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. Não se cogita discutir, no processo de exigência de COFINS, questões relacionadas com processo de suspensão de imunidade, benefício que não alcança esta contribuição.

OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÃO. Não aproveita à impugnante argumentos relacionados especificamente a tributos e contribuição que não foram objeto de exigência no processo em julgamento.

RECOLHIMENTO – COMPROVAÇÃO. Cabe ao sujeito passivo a comprovação do cumprimento da obrigação tributária principal a que está submetido. Inconcebível, sob o argumento de que o ônus da prova cabe a quem acusa, transferir a comprovação de falta de recolhimento à Fazenda.

MULTA DE OFÍCIO. Comprovado o ilícito tributário, é de se exigir a penalidade correspondente.

CONSTITUCIONALIDADE DE ATO LEGAL. Relativamente às situações não alcançadas pelo art. 77 da Lei 9.430/1996 e pelo Decreto 2.346/1997, falece, ao órgão judicante singular da esfera administrativa, competência para apreciar a constitucionalidade de ato legal, validamente editado segundo processo constitucionalmente previsto, que não esteja com sua eficácia suspensa por declaração do Tribunal Judiciário competente.

SÚMULA STJ. Inaplicável aquela que trata de relações contratuais que nada têm a ver com a sujeição passiva da impugnante, condição definida em lei complementar para balizar a relação da Fazenda com a autuada.

PERÍCIA. Indefere-se a solicitação de perícia quando evidente sua prescindibilidade associada ao evidente intuito procrastinatório.

Lançamento Procedente”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada apresenta recurso, pelo qual, em apertada síntese, reitera ser imune à COFINS; traz citações doutrinárias a respeito da imunidade; alega cumprir os requisitos do artigo 14 do CTN e incisos, pelo qual solicitou perícia e diligências em seus livros fiscais e contábeis quando da sua impugnação; reitera seus argumentos quanto ao efeito confiscatório da multa aplicada e da indevida utilização da Taxa SELIC para efeito de correção monetária; alega que com o ato de negativa de perícia as autoridades suprimiram o direito de ampla defesa e do contraditório da recorrente, uma vez que (sic) ficou impossibilitada de produzir as provas, de que preenche os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional para o gozo da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal. Completa invocando a nulidade da decisão recorrida, em razão do cerceamento do direito de defesa.



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

No mais, reitera argumentos relacionados com o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), fundamentados, entre outras coisas, em: ausência de omissão de receitas, sob a alegação de que todas as receitas foram escrituradas nos livros próprios, sendo passíveis de escrituração.

Pede ao final: (sic) “a) acolher o pedido de prova pericial, posto ser ela necessária a esse procedimento administrativo, nos moldes solicitados na Impugnação; b) seja a perícia deferida e realizada antes do pronunciamento final de Vossas Senhorias; c) no mérito requer: c.1) seja dado provimento a este recurso, anulando-se os autos em combate e restabelecendo o efeito da imunidade consagrada pela alínea “c”, do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal; c.2) caso não seja dado provimento nos moldes requeridos no item anterior, requer sejam os autos cancelados na parte alusiva aos depósitos bancários e despesas comprovadas; e c.3) sejam também cancelados os lançamentos relativos às contribuições sociais, PIS e COFINS; d) em qualquer caso, requer seja subtraído do débito os acréscimos financeiros correspondentes à taxa SELIC que ultrapassem 1% (um por cento) ao mês; e) permitir a produção de novos quesitos, se necessários, bem como a produção de outros meios de provas admissíveis no procedimento administrativo, especialmente diligências e juntada de novos documentos.”

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Processo nº : 10283.005165/2001-91

Recurso nº : 121.317

Acórdão nº : 203-09.189

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
VENCIDA QUANTO A DECADÊNCIA

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

Muito embora não argüida pela contribuinte, levanto, de ofício, a extinção parcial do crédito tributário, operada pela figura da decadência. No mais, circunscreve-se a questão em definir: a um, se houve cerceamento de defesa pelo indeferimento do pedido de perícia; a dois, se o produto obtido pela prestação de serviços da recorrente, nos termos de seus estatutos sociais, está ou não sujeita à tributação pela COFINS; e a três, sobre a legalidade da aplicabilidade da SELIC.

Passo ao exame das matérias na ordem em que foram discriminadas.

Do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário

A ciência do auto de infração se verificou em 20/06/2001, exigindo-lhe a Contribuição no período de apuração de jan/95 a dez/97. Entendo estar extinto o crédito tributário no período anterior a maio/96.

Esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais, dentre elas a referente à COFINS e ao PIS (matéria do acórdão citado), devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso, do CTN. A ementa desse Acórdão possui a seguinte redação:

*"Ementa: **NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.** As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. PIS. (...)."*



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

Também a Câmara de Recursos Fiscais tem se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Para tanto, adoto as razões de decidir constantes do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, na qual fui relatora. As conclusões aqui expostas são em parte reproduzidas naquele voto.

O centro de divergência reside na interpretação dos preceitos inseridos nos artigos 150 parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para a COFINS, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO ¹: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém, jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações, porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."*

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz. ²

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas

¹ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11

² Aliomar Baleeiro - *Direito Tributário Brasileiro* - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.³ Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade, a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

Em primeiro lugar, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁴ que reconheceram, no passado,⁵ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁶ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Reitera ainda que aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o*

³ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

⁴ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

⁵ atualmente, veja-se; RE 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98 88733-4).

⁶ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pág. 7/13.



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º."

Para o doutrinador Alberto Xavier ⁷, a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência "é **deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.**" As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentáveis, pois as normas dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, parágrafo 4º aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

O art. 150, parágrafo 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.⁸

O disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera "*definitivamente extinto o crédito*" no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito. "*Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua "ressurreição" no segundo.*"⁹

Oportunas também as lições do doutrinador Luciano Amaro¹⁰, assim transcritas:

"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade."

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹¹ assim se manifestou sobre a matéria:

⁷ Idem citação anterior.

⁸ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pág 313/314.

⁹ Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" - Ed. Resenha Tributária, SP - 1976, pág 15/16.

¹⁰ - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385.



Processo nº : 10283.005165/2001-91

Recurso nº : 121.317

Acórdão nº : 203-09.189

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuosidade por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo."

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das Contribuições.

Por outro lado, não há de se perquirir se a COFINS deve observar as regras introduzidas pela Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96.

¹¹ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, págs. 70 a 77.



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

A Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido favorável à contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

“FINSOCIAL/FATURAMENTO – DECADÊNCIA - Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Acórdão CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

“DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento.”

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que devem se submeter. Diante de tudo o mais, no que pertine à Decadência, concluo que decaído está o período anterior a 05/96, eis que a ciência do lançamento ocorreu tão-somente em 29/06/2001.

Da ocorrência do cerceamento de defesa

Inicialmente, alega a recorrente que o indeferimento da perícia contábil requerida torna a decisão recorrida nula de pleno direito, em face do claro cerceamento de defesa.

O exame do ato administrativo, válido para a decisão administrativa, revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, **motivo** e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infra-estrutura



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.¹²

Além do motivo, a decisão de primeira instância deve conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-la. Esta enunciação é obrigatória e denominada de **motivação**. “*Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos, “Motivação” é a justificativa do pronunciamento tomado.*”¹³

Celso Antônio Bandeira de Mello, fundamentando-se na Constituição Federal, bem explica a questão da motivação:

“Perece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, *contemporânea à prática do ato*, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são “donos” da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, “todo o poder emana do povo (...)” (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como “Estado Democrático de Direito” (art. 1º, *caput*), proclamando, ainda ter como um de seus fundamentos a “cidadania” (inciso II), **os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam.**”¹⁴ (destaca-se)

No presente caso, a decisão emanada pela autoridade de primeira instância está suprida de motivação. O indeferimento motivado de realização de perícia (no âmbito do poder discricionário do julgador administrativo) não acarretou cerceamento do direito de defesa da parte, ainda mais tendo sido dado à contribuinte, no decurso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso e sobretudo quando em momento algum ficou a contribuinte impedida de apresentar as provas.

Quanto à diligência, é de se dizer, de início, que o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72, que prevê a possibilidade de a autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de perícias, assim dispõe, *verbis*:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93)”.

¹² MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

¹³ JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.

¹⁴ *Curso de Direito Administrativo*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

Como se percebe, o preceito contido na legislação que rege o processo administrativo fiscal segue a linha adotada pelo nosso direito processual, expresso no artigo 420 do Código de Processo Civil:

*"Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.
Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:
I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;
II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
III - a verificação for impraticável."*

O que há de comum nos dois dispositivos é que ambos consagram a idéia de que a prova pericial deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar o convencimento do juiz, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova.

Deste modo, destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal. O julgador, lembre-se, não tem a atribuição de efetuar lançamento, não lhe sendo aberta a possibilidade, por tal, de se mover sem óbices por universo externo ao processo.

Nestes termos, prova pericial existe para fins de que o julgador, não convencido da materialidade dos fatos em face das provas produzidas pelas partes, aprofunde a averiguação por via de um posicionamento complementar efetuado por um especialista na matéria discutida; ou então, quando o assunto, dada sua complexidade, exija conhecimentos técnicos aprofundados.

O que não se pode conceber é o uso da prova pericial para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Por exemplo, não é plausível que o sujeito passivo da relação tributária, intimado a apresentar sua escrituração e os documentos que a embasam (obrigação expressamente prevista em lei), supra sua responsabilidade simplesmente pleiteando a produção de prova pericial que, neste caso, estará sendo usada para a produção de elementos que o contribuinte já estava obrigado a manter cotidianamente.

Assim, reitero que o deferimento da perícia depende da evidenciação das circunstâncias que a motivaram, ou seja, das causas que determinaram a sua imprescindibilidade, pois, afinal, ela só tem sentido na busca da verdade material que contribua para certificar a legitimidade ao lançamento.

No mais, a autoridade julgadora, ao entender ser desnecessária a perícia, motivou a sua recusa, afastando qualquer suposta nulidade da decisão de primeira instância. Cumprida a exigência da motivação do indeferimento e considerando a falta de apresentação de provas pela contribuinte, reitero a decisão de primeira instância nesse item.



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

Em razão do exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Do mérito

No mérito, a questão consiste em definir se o produto obtido pela prestação de serviços da recorrente, nos termos de seus estatutos sociais, está ou não sujeito à tributação pela COFINS.

A priori, ousou discordar da autoridade de primeira instância quando se refere à inexistência de imunidade para a COFINS e exclui genericamente as entidades assistenciais do campo da imunidade, no assim dizer (*sic*):

“8. De fato, conforme afirmado na autuação, a imunidade, enquanto vigente, alcança somente impostos, não se aplicando à COFINS. Assim, cabendo ou não a suspensão do benefício, mediante o Ato Declaratório Suspensivo de Imunidade Tributária nº 09, de 28/06/2001, que, por sinal não é matéria em julgamento neste processo, em nada interfere na obrigação de o sujeito passivo recolher a COFINS sobre a venda de serviços. Sendo, portanto irrelevante, para o presente caso, a comprovação, ou não, de que a impugnante desatendeu os requisitos do artigo 14 do CTN.”

A solução da questão está, em primeiro lugar, à luz da própria Constituição Federal, a qual estabelece, em seu artigo 195, § 7º, que:

“Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, 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.”

Tem sido unânime a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que a Constituição Federal quando diz isenção nada mais significa que a própria **imunidade** constitucional. Portanto, desfeito o equívoco, há de se perquirir se a entidade, objeto de análise, pode ser enquadrada como sendo de assistência social, antes de qualquer outra conclusão.

Penso que o conceito de assistência social vincula-se à finalidade em si que as instituições assistenciais buscam cumprir, qual seja, a realização desinteressada de uma obra social de caráter altruístico, com sentido de colaboração à causa do interesse coletivo, do progresso e do bem geral. Não importa, para tanto, se a assistência se dá na área da educação, razão pela qual a elas lhes tem sido emitido o atestado de filantropia ou de assistência social, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, desde que atendidas as condições impostas na legislação de regência, fazendo-lhes jus a dispensa da contribuição patronal do INSS.



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

Por outro lado, também não se está aqui a discutir o que credencia a entidade para o gozo da imunidade/isenção, se é o cumprimento do art. 55 da Lei nº 8.212/91 ¹⁵ ou o artigo 14 do CTN, como alega a recorrente, matéria, aliás, polêmica entre os que militam na área.

Especificamente, analisando-se o Estatuto da recorrente, juntado aos autos (arts. 1º e 3º), verifico tratar-se de “entidade civil, sem fins lucrativos”, cuja finalidade consiste em:

- “I - Prestar assistência técnica e científica à comunidade, no campo de sua educação, através de estudos, projetos e convênios;
- II - Promover pesquisas e estudos, desenvolvimento, destacadamente nas atividades de informática;
- III - Realizar cursos, seminários, conferências e eventos quaisquer de natureza cultural, científica e educacional;
- IV - Formar técnicos e profissionais, na área do ensino superior, para atender às necessidades do mercado de trabalho;
- V - Celebrar convênios com entidades nacionais e estrangeiras com vistas a estabelecer intercâmbio de experiência e ao aprimoramento de suas atividades.”

Não consta do estatuto social o caráter **filantrópico e assistencial** e, por outro lado, inexistente nos autos qualquer característica de suas finalidades e objetivos essenciais voltada para a assistência social beneficente. A beneficência, filantropia, diz respeito a atividades gratuitas dirigidas ao bem estar da comunidade e não a serviço educacional remunerado. A bem da verdade, a exclusividade ou totalidade de remuneração do ensino, vai ao encontro da filantropia ou da própria assistência social. É preciso que as receitas obtidas com a prestação do serviço educacional sejam canalizadas a quem necessita, e nesse sentido de fazer a chamada “assistência social”, a que alude a Constituição Federal. Conclui-se, conseqüentemente, pelo que

¹⁵ “Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: I - seja reconhecida como de entidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, ¹⁵ fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III - promova a assistência social beneficente, inclusive a 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 apresentado, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.”



Processo nº : 10283.005165/2001-91
Recurso nº : 121.317
Acórdão nº : 203-09.189

dos autos se deduz, que a entidade não é uma entidade de assistência social porque não faz propriamente "assistência social".¹⁶

Por derradeiro, concluo que, na falta de documentação comprovando que a entidade é de assistência social ou de fatos que permitam a verdadeira natureza assistencial, não há como afastar a exigência da COFINS sobre as suas receitas obtidas.

Da ilegalidade da utilização da Taxa SELIC

Cumpra observar, preliminarmente, ter me curvado ao posicionamento deste Colegiado, que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser o foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade das leis, **principalmente quando sobre as mesmas pairam discussões sobre a sua legalidade, como é o caso da SELIC**, ainda *sub judice*. Em não havendo ainda definitividade, manifesto-me pela aplicabilidade da Taxa SELIC, na forma em que está sendo imposta, na constituição do crédito tributário.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para admitir a extinção do crédito tributário, em face da figura da decadência, no período anterior a maio/1996. No mais, rejeito a nulidade da decisão de primeira instância, por entender inexistir cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

¹⁶ A Constituição Federal, em seu art. 203, trata, na Seção IV – Da assistência social –, sobre o assunto, estabelecendo o seguinte: "Art. 203 - A Assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente da contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei."



Processo nº : 10283.005165/2001-91

Recurso nº : 121.317

Acórdão nº : 203-09.189

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
DESIGNADA QUANTO A DECADÊNCIA

Reporto-me ao Relatório e voto de lavra da ilustre Conselheira-Relatora Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A ilustre Relatora, enfrentando as alegações de decadência de parte do período autuado, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. Relatora, relativamente à ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento da exação e traduzindo a posição hoje majoritária nesta Câmara, entendo não ser da alçada deste órgão julgador negar vigência à lei regularmente promulgada.

O Código Tributário Nacional - CTN, no § 4º do artigo 150, estipulou regra geral de prazo à homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, deixando, porém, facultado ao legislador ordinário a prerrogativa de determinar, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública homologar a atividade de pagamento efetuada pelo sujeito passivo, podendo, na sua falta ou insuficiência, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como previsto no artigo 142 do mesmo diploma legal.

A COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, integra, por expressa determinação nela contida, o orçamento da seguridade social.

O Poder Legislativo votou e o Poder Executivo sancionou a Lei nº 8.212, de 26/07/1991, que dispôs sobre a organização da seguridade social.

Consoante o permissivo contido no sobredito artigo do CTN (“se a lei não fixar prazo à homologação...”), as contribuições destinadas à seguridade social têm o prazo de decadência regulado pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, sendo estabelecido em dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, não cabendo à autoridade administrativa, por lhe faltar competência, o exame de sua constitucionalidade, bem como, já afirmado, negar-lhe vigência.

Reproduz-se o teor do referido artigo:

“Art. 45. O direito de a 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;”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10283.005165/2001-91

Recurso nº : 121.317

Acórdão nº : 203-09.189

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA