



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário da União
De 24 / 01 / 2005
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.013233/2002-18

Recurso nº : 123.461

Acórdão nº : 203-09.519

Recorrente : MOMENTO ENGENHARIA DE CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com art. 150, § 4º, do CTN.

BASE DE CÁLCULO. SUBEMPREITADA. VALORES REPASSADOS. INCIDÊNCIA. Não sendo vedada a incidência *bis in idem*, o faturamento decorrente de contratos firmados para a realização de obras públicas sujeita-se à incidência da COFINS, ainda que a execução dessas obras tenha sido objeto de subempreitada e os valores recebidos repassados a terceiros.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
MOMENTO ENGENHARIA DE CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, quanto a decadência.** Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator), Maria Teresa Martínez López, César Piantavigna e Adriene Maria de Miranda (Suplente), e **II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto aos demais itens.** Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig (Relator). Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-designado

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 28/06/04
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/ovrs



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2ª CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	BRASILIA 28/06/01
FISTO	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519

Recorrente : MOMENTO ENGENHARIA DE CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA

RELATÓRIO

A presente autuação se refere a falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1997.

Cientificada do lançamento, tempestivamente a impugnante apresenta peça impugnatória, levantando, em preliminar a tese da decadência que, em função da data da lavratura da autuação em dezembro/2002, já teria contaminado a constituição do crédito tributário correspondente aos períodos de janeiro a novembro de 1997.

Quanto ao mérito da exigência tributária, a impugnante alega que os valores atingidos pela presente ação fiscal se referem a pagamentos de obras de engenharia por ela contratadas junto ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem – DNER, e Departamento Estadual de Estradas de Rodagem do Estado do Paraná – DER, as quais foram subempregadas às empresas Construtora Castilho de Porto Alegre S/A e Taba S/A, respectivamente, e como tal, os referidos valores não integraram seu faturamento, base de cálculo legalmente (LC 70/91) prevista para a constituição da COFINS.

Alega, ainda, que sobre as faturas pagas pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagens já houve a devida compensação dos tributos incidentes, conforme determina o artigo 64 da Lei 9.430/96, logo, não há que se falar em falta de recolhimento do tributo.

Pugna, também, caso seja mantida a autuação, para que seja revisto a data dos períodos de apuração, uma vez que conforme Parecer COSIT nº 45, de 22 de junho de 1999, na determinação da base de cálculo da COFINS, o contribuinte poderá deferir para o mês do recebimento as receitas apuradas em decorrência de contratos de construção por empreitada efetuado com pessoa jurídica de direito público.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR considera o lançamento procedente em decisão sintetizada na seguinte ementa:

“Ementa: COFINS. DECADÊNCIA. PRAZO. O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo à COFINS decai em dez anos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

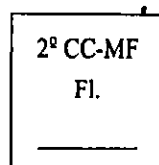
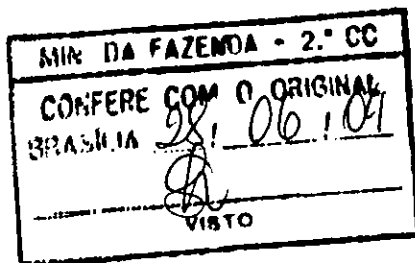
Período de apuração: 01/01/97 a 31/12/97

Ementa: BASE DE CÁLCULO. SUBEMPREGADA. VALORES REPASSADOS.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519



O faturamento decorrente de contratos firmados para a realização de obras públicas sujeita-se à incidência da COFINS, ainda que a execução das obras tenha sido subempreitada e os valores recebidos, repassados.

DIFERIMENTO DE PAGAMENTO E COMPENSAÇÃO DE VALORES RETIDOS. DIREITOS SUBJETIVOS. INEXISTÊNCIA DE EXERCÍCIO PRÉVIO.

É incabível o acolhimento de argumentos de impugnação centrados em direitos subjetivos – de diferir o pagamento de contribuição devida e de compensar valores retidos por órgãos públicos – cujas faculdades legais não foram prévia e espontaneamente exercidas pela contribuinte.

VALORES RETIDOS EM PAGAMENTOS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS. Os valores retidos por Órgãos Públicos apenas podem ser compensados com contribuição devida relativa a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

Lançamento Procedente”.

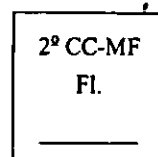
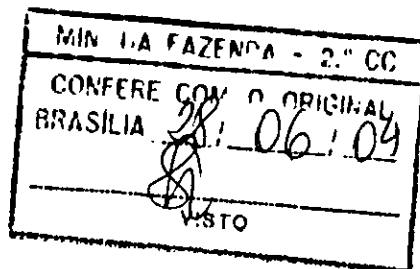
Inconformada com a decisão supra a recorrente apresenta, tempestivamente, recurso voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões de defesa já expendidas na peça impugnatória.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
VALDEMAR LUDVIG

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, estando portanto, apto a ser conhecido.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. Ao instituir a contribuição para Financiamento da seguridade social pela Lei Complementar nº 70/91, o legislador preocupado com o fato de tratar-se de um tributo vinculado à previdência social, mas, fiscalizado e arrecadado pela Secretaria da Receita Federal, fez questão de deixar registrado em seu artigo 10, a devida orientação sobre a solução das possíveis implicações legais que poderiam ocorrer com a administração do tributo:

"Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. *À contribuição referida neste artigo, aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigências de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades."*

Cezar Vieira de Rezende, comentando o texto legal acima, assim se manifesta:

"Foi também declarado, como ratio decidendi, em acórdãos relativos à inconstitucionalidade de contribuições sociais, o serem elas apenas quando a relação jurídica se estabelecesse primária e exclusivamente entre o contribuinte e a Seguridade social. Relação entre fisco (o Tesouro) e o contribuinte, para somente depois aquele transferir os recursos para a Seguridade, não é suficiente, porque indireta, mediata ou inexistente. A relação em tal caso existente seria entre o Tesouro (a União) e o sistema de seguridade, e nesta o contribuinte seria um straneus (esse vínculo para o contribuinte seria res inter alios). Portanto, permaneceria essa eiva, detectada nos referidos julgados. A Lei Complementar não a terá podido sanar.

Se, nos termos da observação constante da nota acima, a contribuição social sobre o faturamento (antes, a contribuição para o Finsocial) não pe uma verdadeira contribuição para a seguridade e sim um imposto, a regra do parágrafo único, relativa ao processo administrativo fiscal e aos acréscimos legais, é perfeitamente adequada e constitui um reforço para o argumento supra-referido."

Logo, evidente está, que mesmo sendo a COFINS uma contribuição cujo produto da arrecadação se destine ao custeio da seguridade social, a administração de sua fiscalização e arrecadação não está subordinada às normas previstas na Lei nº 8.212/91, mormente o que prevê o seu artigo 45, pois estaria este alterando indevidamente uma determinação, além de constitucional, já regulamentada pela Lei Complementar nº 5.172/66 (CTN), e a própria Lei Complementar nº 70/91.

O entendimento de que a Lei nº 5.172/66 (CTN), por ter sido recepcionada pela atual Constituição como Lei Complementar, pode ser alterada por lei ordinária não existe nenhuma razão de ser, tendo em vista que, ao ser galgada à condição de lei complementar a Lei nº 5.172/66, esta perdeu a condição de lei ordinária, e nestes termos, todas as alterações que nela estejam amparadas simplesmente



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	17/5/11A 28/06/04
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519

em “lei”, como a previsão constante do § 4º do artigo 150 do CTN, também deve ser entendida como lei complementar.

O termo “lei” constante do § 4º do artigo 150 da Lei nº 5.172/66, entendido simplesmente como “lei ordinária”, está compatível com o texto original da Lei nº 5.172, a qual, quando da sua edição, o foi na condição também de “lei ordinária”. Mas, a partir do momento que, por força constitucional a Lei nº 5.172/66, foi elevada à condição de Lei Complementar, todas as previsões de alterações nela contida com base simplesmente em “lei”, passa a ser também obrigatoriamente entendida como “lei complementar”, principalmente em se tratando de prescrição e decadência, temas que mereceram uma atenção especial do constituinte manifestada expressamente no artigo 146 da CF/88.

Sobre a posição defendida por Roque Antonio Carrazza, sua contestação vem nas palavras de Douglas Yamashita publicadas pelo Repertório IOB de Jurisprudência (2ª quinzena de abril 2000):

“Se a autonomia das pessoas tributantes emana da própria Constituição de 1988 da mesma forma que o campo material das leis complementares, cabe ao intérprete harmonizar ao máximo tais disposições constitucionais. Se entendermos com Carrazza que a prescrição e a decadência devem ser objeto de leis ordinárias de cada ente federado, estaríamos prestigiando demasiadamente a autonomia dessas pessoas tributantes, pois assim anularíamos completamente o comando do art. 146, III, “b” que claramente exige lei complementar para estabelecer normas sobre prescrição e decadência e expressa igualdade no tratamento tributário (art. 5º, caput e 150, II). O art. 146, III, restaria completamente inútil. Contudo, a boa hermenêutica ensina que, commodissimum est, id iccipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam peerat: (prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés de que os reduza à inutilidade). Já, se entendermos que a prescrição e a decadência são reserva de lei complementar, estaremos prestigiando o comando do art. 146, III, “b”, sem sacrificar excessivamente a autonomia dessas pessoas tributantes, pois tal autonomia subsiste na competência para legislar sobre tudo aquilo que não for reserva de lei complementar.

Vale lembrar ainda que, com exceção das contribuições cobradas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios de seus servidores, para o custeio de seus sistemas de previdência e assistência social, todas as demais contribuições sociais são de competência privativa da União, segundo dispõe o art. 149 da CF/88. Apenas por isso o argumento da autonomia é muito enfraquecido, já que fica restrito apenas àquelas contribuições cobradas dos servidores de Estados, Distrito Federal e Municípios. A prescrição e decadência de todas as demais contribuições poderiam ser objeto de lei complementar, já que sua validade nacional em nada ofenderia a autonomia de Estados Distrito Federal e Municípios.”

Sobre a posição assumida pelo tributarista citado na decisão recorrida, de que a lei complementar ao regular a prescrição e decadência tributárias deve se limitar a apontar diretrizes e regras gerais, pergunta-se neste momento: o que o mesmo entende por diretrizes e regras gerais em se tratando de decadência ou prescrição? O ponto central dos princípios da prescrição e da decadência não é o prazo em que elas se operam? Logo, sendo o “prazo” o elemento principal que norteia a decadência e a prescrição qual será a diretriz e regra geral sobre estes dois princípios que não faça referência a seus prazos? E que seja mais importante que estes. Nestes termos, sendo a definição dos prazos prescricionais e decadenciais a principal matéria relacionada à decadência e à prescrição não há como pretender mudá-los sem que seja por meio de lei complementar.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 28/06/04
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519

A polêmica sobre a decadência de lançamentos, que se operam sob a modalidade de lançamento por homologação, já se encontra devidamente pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça em nível de Seção, como podemos constatar da recente decisão da Primeira Seção nos Embargos de Divergência 101.407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, assim ementada:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO 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, isto é, 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 hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhido."

Esta posição foi assumida por unanimidade pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, como podemos observar nos termos da ementa do Acórdão nº 201-74.007, relatado pelo Conselheiro Jorge Freire:

"COFINS – DECADÊNCIA – A decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, §4º). Em não havendo antecipação de pagamento, hipótese dos autos, aplica-se o artigo 173, I, do CTN, quando o termo a quo para fluência do prazo prescricional será o do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedentes. Primeira Seção STJ (Resp. 101407/SP). Recurso voluntário provido para declarar a nulidade do lançamento.

Logo, como os fatos geradores atingidos pela ação fiscal vão de janeiro a dezembro de 1997 e o lançamento aconteceu somente em dezembro de 2002, os fatos geradores, compreendidos entre os períodos de janeiro a novembro de 1997, já estavam contaminados pela decadência.

No que se refere ao mérito da exigência tributária, entendo estar com a razão a recorrente, tendo em vista que restou sobejamente demonstrado e comprovado nos autos que os serviços contratados pela recorrente com o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem – DNER, e com o Departamento Estadual de Estradas de Rodagem do Estado do Paraná – DER, cujas receitas estão sendo objeto do presente lançamento, não foram realizados por ela, mas pelas subempreiteiras Construtora Castilho de Porto Alegre S/A e Taba S/A.

Ao definir a base de cálculo da COFINS, o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, assim define:

"Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 28/06/04
VISTO

2º CC-MF
Fl.

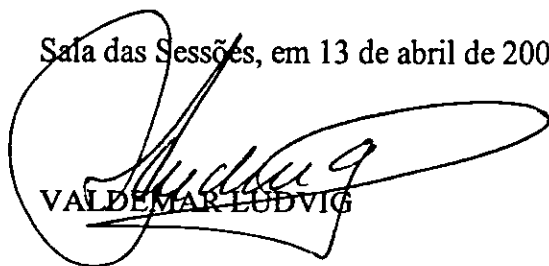
Está mais do que evidente, segundo interpretação literal do texto acima, que, para que uma empresa seja contribuinte da COFINS ela deve realizar uma das seguintes operações: **venda de mercadoria ou a venda (realização) de algum tipo de serviço.**

Ora, como dito anteriormente, os serviços que deram origem ao faturamento, objeto do presente lançamento, está mais do que comprovado que foram realizados pelas construtoras Castilho de Porto Alegre S/A e Taba S/A, respectivamente, logo, em se confirmando a exigência tributária também contra a recorrente, está, sem sombras de dúvida, acontecendo uma bitributação o que é vedado pela Carta Magna.

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

É como voto.

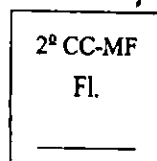
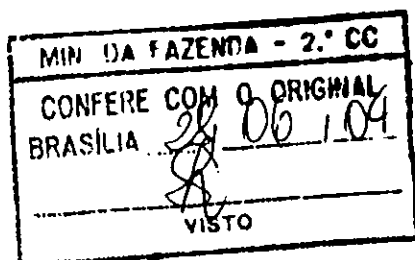
Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004


VALDEMAR LUDWIG



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519



VOTO DO CONSELHEIRO DESIGNADO
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Enfrenta-se primeiro a alegação da decadência, cabendo reafirmar que para a COFINS, assim como para o PIS, o prazo é de dez anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação..." No caso das referidas contribuições, o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 estabeleceu o intervalo de dez anos, em vez da norma geral de cinco anos estipulada no CTN.

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "*Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

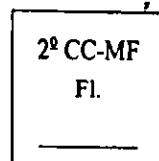
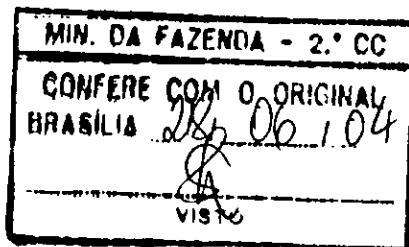
"... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade."

No caso dos autos, cuja ciência do lançamento ocorreu em 16/12/2002, os períodos de apuração do lançamento, que vão de 01/97 a 12/97, não estão atingidos pela caducidade.

Quanto à exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores repassados a empresas subcontratadas, não são passíveis de exclusão porque os contratos firmados entre a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10980.013233/2002-18
Recurso nº : 123.461
Acórdão nº : 203-09.519

recorrente e os contratantes não foram modificados, continuando a primeira a auferir as receitas dos órgãos públicos. Tanto é assim que as notas fiscais são emitidas pela defendente.

A incidência *bis in idem* ou em cascata – *bis*, repetição, *in idem*, sobre o mesmo – não é vedada no sistema constitucional brasileiro, exceto nas hipóteses de competência residual da União, do IPI e do ICMS (art. 154, I; 153, § 3º, II; e 155, § 2º, I, todos da Constituição Federal). No caso da COFINS e do PIS, especialmente, a incidência *bis in idem* era a regra, pois no ano de 1997, correspondente aos períodos de apuração do lançamento, inexistiam leis determinando a não-cumulatividade para as duas contribuições.

Também não cabe admitir o diferimento do tributo no caso em tela, de forma a considerar os vencimentos nas datas dos recebimentos dos órgãos públicos, em vez de nas datas de emissão das notas fiscais, porque a recorrente não se utilizou da prerrogativa no momento apropriado. Como destacado na decisão de primeira instância, os Pareceres Cosit nºs 56/98, 45/99 e 30/2000 permitem o diferimento, mas desde que a faculdade seja exercida a tempo.

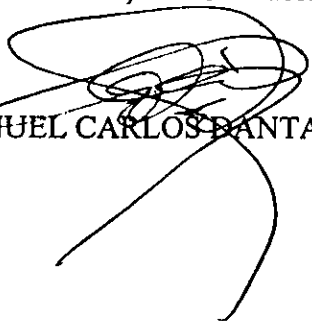
Como as receitas em tela foram contabilizadas na data de emissão das notas fiscais, conforme demonstrado às fls. 147/159 - que trata da parte da receita reconhecida pela recorrente nos contratos com o DER/PR equivalente a dez por cento do total -, não cabe agora mudar para adotar o diferimento pleiteado. Outrossim, e ainda com relação ao mesmo contrato com o DER/PR, não consta comprovação das datas dos efetivos recebimentos. A recorrente apenas solicita que sejam consideradas as mesmas datas dos recibos emitidos pela Taba S.A. Empreendimentos, como destacado na decisão de primeira instância.

Finalmente, a dedução dos valores retidos pelo DNER, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430/96, é outra faculdade da empresa, que pode efetuar a compensação dos valores da COFINS retidos, com valores devidos da mesma contribuição e desde que relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção, na forma das Instruções Normativas Conjuntas SRF/STN/SFC nºs 1, de 09/01/97, e 4, de 18/08/97. No caso em tela, todavia, nos momentos dos fatos geradores – ocorridos datas das emissões das Notas Fiscais, conforme a contabilidade da empresa - a recorrente ainda não dispunha dos valores retidos, que somente ocorreram posteriormente, nas datas dos pagamentos.

Destarte, a decisão de primeira instância deve ser mantida integralmente, não carecendo de reparo.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS