



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 21 06 2004
visto

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

Recorrente : GRENDENE S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE –
O acórdão deve consignar os argumentos que embasaram suas razões de decidir, sob pena de nulidade por preterição do direito de defesa.

COFINS – DECADÊNCIA – O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para a Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

FATO GERADOR – A prestação de serviço de uma empresa a outra, independentemente da relação de capital entre elas, deve ser considerada faturamento para fins de incidência da Cofins.


Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
GRENDENE S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso: a) pelo voto de qualidade, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e **b) por unanimidade de votos, quanto as demais matérias.**

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Valmar Fonsêca de Menezes.

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

Recorrente : GRENDENE S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Porto Alegre – RS:

“O contribuinte supracitado foi lançado de ofício devido a constatação de falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para a Cofins nos períodos de janeiro de 1993 a dezembro de 1994 e de janeiro de 1997 a dezembro de 1998. Resultou num crédito tributário de R\$1.990.503,49, conforme Auto de Infração, de fl. 02, cientificado em 16/11/1999.

2. A legislação infringida consta de fl. 05, compondo o Auto de Infração.

3. Inconformado, o contribuinte apresenta impugnação, de fls. 382 a 473. Preliminarmente, solicita o cancelamento do lançamento referente ao período de janeiro de 1993 a outubro de 1994, pois teriam passado cinco anos do fato gerador, tendo ocorrido a decadência do direito de lançar, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

4. No mérito, argumenta que houve equívoco na tributação, pois o contribuinte não obtém faturamento ou receitas das empresas controladas, apenas recuperação de custos e/ou despesas partilhadas, decorrente do fornecimento de apoio logístico operacional, não havendo lucro na operação, conforme convenção empresarial assinados pelas empresas (controlada e controladora), cujo modelo consta dos autos.

5. A centralização dos serviços visa, além da padronização e uniformidade de procedimentos, diminuir os custos/despesas operacionais para o conjunto das empresas, não gerando economia fiscal, já que as controladas de maior porte se concentram na área de atuação da SUDENE, gozando de isenção fiscal, enquanto a controladora é tributada como uma empresa normal. Tal política de administração das empresas gera o aumento do lucro pela controladora e diminui o lucro isento das controladas.

6. São transcritos os significados de faturamento, receita, ressarcimento e reembolso contidos no Dicionário Aurélio, no qual o contribuinte afirma que receita e faturamento se referem a um ganho ou vantagem, visando um lucro, enquanto que ressarcimento e reembolso pressupõem uma restituição ou indenização. Logo, não caberia a desqualificação das operações da empresa, desprezando os princípios da reserva legal e da tipicidade em matéria de lançamento fiscal.

7. Outrossim, o litigante também alega que quando não celebrou contrato de ressarcimento com outras empresas controladas, coligadas ou interligadas, houve a cobrança pelos serviços prestados, caracterizando faturamento, com a respectiva emissão da nota fiscal e com a tributação de PIS e Cofins.

8. No caso de não ser aceita sua tese defensiva, solicita que a retificação do valor tributável, pois nele estariam incluídos, além dos custos de pessoal, outras despesas como



Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

reembolso de gastos efetuados a despesas de viagem e estadias, gastos com materiais, telefone, serviço de terceiros, convenções, feiras e exposições, despesas com veículos, despesas com jornais, revistas, cópias e reproduções e outros gastos gerais, com consta em demonstrativos juntados aos autos, que estão detalhados por empresa controlada/interligada, quando isso foi possível. Em números, os valores a serem diminuídos são, em moeda da época, de Cr\$8.127.161.767,00, no período de janeiro a julho de 1993, de CR\$434.216.424,00, no período de agosto de 1993 a junho de 1994, e de R\$18.018.285,43, no período de julho de 1994 a dezembro de 1998.

9. O Auto de Infração de PIS, no valor de R\$656.640,69, de fls.15 a 27, foi transferido para o processo nº 11020.001966/00-16, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário, de fl. 503, em obediência a Diligência DRJ/PAE nº 16, de 28 de janeiro de 2000, de fls. 500 e 501.”

Pelo Acórdão de fls. 507/519 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre – RS julgou o lançamento procedente:

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

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1998

Ementa: DECADÊNCIA - 10 ANOS - O prazo decadencial para a exigência da contribuição é de 10 anos, conforme prescreve o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, combinado com o inciso I do art.45 da Lei nº 8.212/1991, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

COFINS - BASE DE CÁLCULO - Compõem a base de cálculo da contribuição os serviços prestados pela holding (controladora) a empresas do grupo empresarial, não se caracterizando como reembolso, pois a sistemática de cobrança dos serviços não se coaduna com a definição jurídica deste e com a realidade fática das operações econômicas, tendo em vista o princípio jurídico/contábil da entidade.

Lançamento Procedente”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 525/564), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória. Requer a nulidade da decisão recorrida por entender que a mesma inovou os fundamentos do lançamento.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de cópia do comprovante de arrolamento de bens (fls. 565/582).

É o relatório.



Processo n^o : 11020.003053/99-29
Recurso n^o : 123.678
Acórdão n^o : 203-09.168

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

O argumento da recorrente de nulidade da decisão recorrida não procede. O acórdão nada mais faz do que discorrer sobre as razões de considerar a atividade prestada pela atuada às demais empresas do grupo como prestação de serviço e o faturamento correspondente como base de cálculo da Cofins. Para isso, foi cuidadoso ao bem fundamentar sua decisão. Ao contrário do que diz a recorrente, é a falta de fundamentação que enseja a nulidade da decisão, implicando preterição do direito de defesa, nos termos dos arts. 31 e 59 do Decreto n^o 70.235, de 1972.

Assim, considerando que o acórdão em momento algum modificou o lançamento, rejeito a preliminar suscitada.

Quanto à decadência, a matéria tem sido amplamente debatida neste Colegiado, havendo duas vertentes: a que entende ser o prazo decenal, seguindo regra específica para as contribuições para a Seguridade Social, e a outra que adota o prazo quinquenal do CTN. A meu ver, a razão está com a primeira corrente, a qual me filio. Como razão de decidir, transcrevo o voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, onde as questões atinentes à extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pertinente às contribuições sociais foram exaustivamente enfrentadas:

“A Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o para homologar os pagamentos antecipados, efetivados pelo contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4^o, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4^o do art. 150 do CTN está assim disposta:

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

(...)

Parágrafo 4^o - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação” (destaquei).



Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

O prazo fixado no parágrafo retrocitado, obviamente, refere-se à homologação dos procedimentos a cargo do sujeito passivo, aí incluída a antecipação de pagamento acaso efetuada, tornando-se definitivo ditos procedimentos e extinto o crédito tributário na justa medida do pagamento antecipado. Todavia, eventuais diferenças entre o valor devido e o antecipado pelo sujeito passivo não são alcançadas pela homologação, já que esta tem como escopo reconhecer, ratificar os procedimentos efetuados pelo sujeito passivo aperfeiçoados pelo pagamento. Ora, a parte não satisfeita, não pode ser homologada, fica em aberto, até que se opere a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

No caso ora em análise, não houve pagamento por parte do sujeito passivo, o que de plano afasta a regra do § 4º do artigo 150 do CTN. Daí então, tem-se que passar a análise das normas de decadência possíveis de aplicação ao caso em comento.

Primeiramente, transcreve-se a norma geral prevista no Código Tributário Nacional, que em seu artigo 173 assim dispõe:

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

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

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)”.

Ao seu turno, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983 determinava a todos os contribuintes a obrigação de conservarem pelo prazo de 10 anos todos os documentos comprobatórios dos recolhimentos efetuados e da base de cálculo do PIS.

“Art. 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos, a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculados sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-Lei.”

Ora, a norma desse artigo 3º, nada mais é do que o prazo decadencial da contribuição, pois não faria sentido determinar a guarda dos comprovantes de pagamentos e da base de cálculo do tributo, por tanto tempo, se não mais fosse possível lançar eventuais diferenças entre a contribuição devida e o valor do pagamento antecipado.

Posteriormente, com a edição da Lei 8.212/1991, o legislador estendeu a todas as contribuições que compõem a Seguridade Social o prazo decenal de decadência para constituição dos respectivos créditos tributários, nos seguintes termos:



Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Como se pode observar claramente no artigo 3º do Decreto-Lei 2.052/1983 e, sobretudo, no 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o PIS é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esses artigos parecem ser incompatíveis com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo então deve prevalecer, o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹:

"Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre o lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas."

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada

¹ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142.



Processo n^o : 11020.003053/99-29
Recurso n^o : 123.678
Acórdão n^o : 203-09.168

impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

"A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n^o 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Cada Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)"

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributaria. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributaria, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas:

"A competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributaria desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributaria" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio,



Processo n^o : 11020.003053/99-29
Recurso n^o : 123.678
Acórdão n^o : 203-09.168

porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos difames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Carta Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na constituição. a razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. sua função será meramente declaratória. se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais". (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10)." Destaquei

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou o Decreto-Lei n^o 2.052/1983 prevendo o prazo decenal de decadência do Pis e a Lei 8.212/1991, determinando, em seu artigo 45, que o prazo para constituir os créditos da Seguridade Social, dentre elas o PIS, é de 10 (dez) anos.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim, é de 5 (cinco) anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributaria editada no âmbito de cada uma das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para tanto, é que vai fixar os prazos decadenciais, e cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser



Processo n.º : 11020.003053/99-29
Recurso n.º : 123.678
Acórdão n.º : 203-09.168

utilizada pelas pessoas políticas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso. Como fez a União, no caso específico do Pis e, posteriormente, de todas as contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade, que, atualmente os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na taxa Selic.

Assim, o artigo 173 do CTN, encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário:

“Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar. Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculados as normas gerais em matéria de legislação tributária. Advirta-se, para logo, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária.



Processo n^o : 11020.003053/99-29
Recurso n^o : 123.678
Acórdão n^o : 203-09.168

Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar. É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, do Lei Suprema).

No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece a certa doutrina.

(...)

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre o interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo. (Wagner Balera, Contribuições Sociais - Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96)." (Negritei)

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza²:

"O que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

² (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política."

Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.

Não se alegue que a Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não estaria abrangida pelo prazo de 10 anos previsto na Lei 8.212/91, vez que este diploma legal não menciona expressamente predita contribuição social. Ora, os artigos 194, 195, 201, inciso IV, e 239, todos da CF/88, não deixam margem à dúvida de que tratam de contribuição para a seguridade social. De fato, a seguridade social, ao lume do artigo 194 da CF/88, compreende um conjunto integrado de ações da iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. E o PIS entra justamente no item relativo à previdência social, como fonte de recurso para o financiamento do seguro desemprego, conforme deixam explícito os artigos 239 e 201, inciso IV, da CF/88.

No mais, o PIS é uma contribuição social incidente sobre o faturamento, que é uma das bases de financiamento da seguridade social, expressamente identificada no artigo 195, da CF/88. Portanto, a lei 8.212/91, quando, em seu artigo 45, ampliou para 10 anos o prazo para homologação e formalização dos créditos da Seguridade Social, inclui também nesse prazo o PIS.

Outro não é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, manifestado pelo Ministro Carlos Velloso, Relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284-CE, entre outros, quando ficou assentada a seguinte classificação das contribuições:

"O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais,



Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais .

Examinemos mais detidamente essas contribuições. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitos à anterioridade (art. 149, art. 195, §. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, § 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar de sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, § 4º; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.”

Com esse entendimento do STF, o que já era bastante evidente no Texto Constitucional, restou extreme de dúvida que o Pis está inserido no rol das contribuições da seguridade social e, como tal, está sujeito ao prazo decadencial estabelecido pelo artigo 45 da Lei 8.212/91.”

Quanto ao mérito, a questão cinge-se ao reconhecimento da prestação de serviços da autuada a várias empresas controladas/interligadas como fato gerador da Cofins ou apenas reembolso/ressarcimento pelos custos/despesas incorridos em favor destas, como quer a reclamante.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 30 a 35, a contribuinte realiza prestação de serviços, recebendo remuneração por estas e não reembolsos, conforme transcrição de trechos daquele:

“Como já constatamos, os valores “reembolsados” pelas outras empresas referem-se a diversas despesas ligadas à realização de tarefas tipicamente administrativas, que são lançadas na contabilidade da Grendene S/A. Mas notem que tais tarefas – como contabilidade, cobrança, vendas, processamento de dados, etc – são executadas pela própria Grendene S/A: são seus próprios empregados, que nos seus diversos setores, utilizando de suas próprias instalações, infra-estrutura e materiais que desenvolvem os tais trabalhos administrativos, mas, nesse caso, em benefício de outras empresas, que, apesar de ligadas pelo controle acionário, possuem personalidade jurídica diversa de sua controladora.

Ora, estamos claramente diante das características de uma atividade de prestação de serviço. A empresa Grendene S/A, ao utilizar a sua própria infra-estrutura – empregados, materiais, instalações, ... – para realizar tarefas administrativas relativas a necessidades de funcionamento/organização de outras empresas, recebendo, em troca, recursos destas empresas beneficiadas, está realizando atividade remunerada de prestação de serviço, sendo que o chamado “reembolso” efetuado pelas empresas interessadas e contabilizado pela Grendene S/A nada mais é que do que pagamento por estes serviços prestados.”



Processo nº : 11020.003053/99-29
Recurso nº : 123.678
Acórdão nº : 203-09.168

A contribuinte admite que presta apoio logístico operacional a suas controladas, ou seja, presta serviços a estas, entretanto, a seu ver, não recebe remuneração por estes serviços prestados, não havendo faturamento, mas apenas reembolso de valores gastos pela controlada, de acordo com os contratos de “convenção empresarial”, assinado entre a controladora e as controladas.

Conforme salientou o acórdão recorrido, citando De Plácido e Silva, *in* "Vocabulário Jurídico", reembolso, “exprime o recebimento em restituição de quantias ou dinheiro, que tenha sido despendido ou emprestado (...) é, na linguagem jurídica, aquele que se assegura a toda a pessoa que tenha despendido ou pago quantias, por conta de outrem, ou que lhe tenha emprestado, para que possa exigir a restituição das mesmas quantias ou importâncias.”

Da análise dos autos, verifica-se que o pagamento pelos serviços prestados é um percentual do faturamento das empresas beneficiárias – como, por exemplo, no contrato de fls. 343 a 351 - e não o efetivamente gasto pela controladora com a prestação dos serviços administrativos, de comercialização e de coordenação e controle de gastos.

A meu ver, independentemente de a contribuinte obter ou não lucro, o que importa é o fato de haver uma prestação de serviço por uma pessoa jurídica e a contraprestação – pagamento – por outra pessoa jurídica. Daí serem relevantes duas características: o fato gerador da Cofins, no caso, é o faturamento mensal, considerado a receita bruta das vendas de serviço de qualquer natureza, e não o lucro; como já salientado pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, a contribuinte presta serviços a outras empresas, com personalidades jurídicas próprias. Conforme preceitua o princípio contábil/jurídico da entidade, cada pessoa jurídica deve ser vista de maneira individual, distintas dos sócios ou cotistas.

Assim, não pode a contribuinte querer se considerar um departamento de suas controladas para afirmar que não presta serviços remunerados a estas empresas. Trata-se de planejamento econômico que visa um maior ganho para um conjunto de empresas que não tem o condão de alterar a ocorrência do fato gerador e modificar a natureza das relações tributárias determinadas em lei.

Com essas considerações, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário por entender que o prazo decadencial para a constituição do crédito pertinente à contribuição para a Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído e que a prestação de serviço de uma empresa a outra, independentemente da relação de capital entre elas, deve ser considerada faturamento para fins de incidência da Cofins.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003


LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS