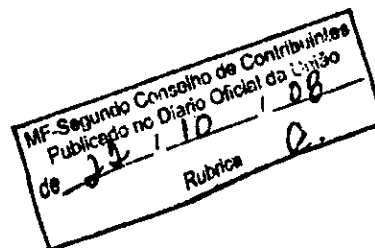




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	13808.002335/00-10
Recurso n°	136.398 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão n°	202-18.170
Sessão de	17 de julho de 2007
Recorrente	IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S/A
Recorrida	DRJ em São Paulo - SP



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1995 a 30/07/1995

Ementa: DECADÊNCIA.

Jan a jul/95. As contribuições sociais, dentre elas a referente à Cofins, 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. À falta de lei complementar específica dispoendo sobre a matéria, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

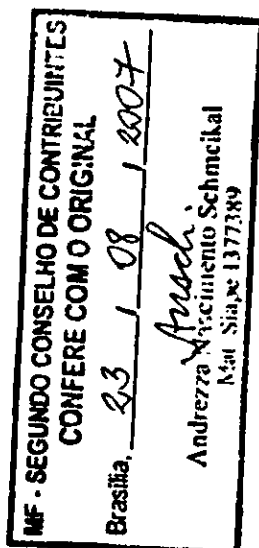
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

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 art. 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.

Período de apuração: 01/08/1995 a 29/02/2000

RECEITA DE ALUGUÉIS. COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA.

A receita de aluguéis oriunda do exercício da atividade empresarial compõe a base de cálculo da Cofins. Precedentes do STF.



OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL ANTERIOR À
LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.
DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A opção do contribuinte pela via judicial, antes, durante ou após a prática do ato administrativo formalizador da exigência tributária conduz à prévia, concomitante ou posterior abdicação do direito de defesa na esfera administrativa, mesmo porque, havendo posicionamento judicial liminar em sentido contrário ou depósito judicial tempestivo e integral do crédito tributário em discussão, a Administração, impositivamente, queda-se inerte quanto à cobrança do crédito tributário constituído de ofício até que se manifeste o Judiciário, sem qualquer dano ao universo jurídico do recorrente.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso na parte em que existe concomitância com o processo judicial; e II) na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: a) pelo voto de qualidade, para reconhecer a decadência em relação aos períodos de apuração lançados até julho de 1995, inclusive. Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor nesta parte; e b) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à exclusão da receita de aluguéis da base de cálculo da contribuição. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Ivan Allegretti (Suplente) (art. 15, § 1º, II, do RICC).


ANTONIO CARLOS ATULIM


Presidente

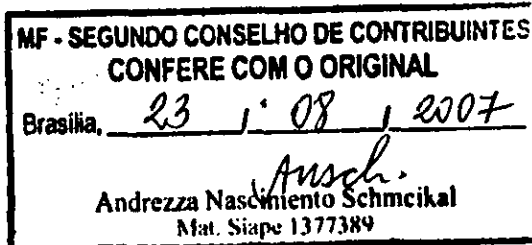

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

Ausente a Conselheira Claudia Alves Lopes Bernardino.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>23</u> / <u>08</u> / <u>2007</u>
 Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siape 1377389



Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 9ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP.

Informa o relatório da decisão recorrida de auto de infração lavrado contra a recorrente, relativo à Cofins não recolhida no período de janeiro de 1995 a fevereiro de 2000.

A autuação decorreu da constatação da não inclusão na base de cálculo da exação das receitas provenientes de aluguéis de imóveis.

A empresa apresentou à fiscalização cópia do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.024802-o, impetrado junto à 19ª Vara Cível da Justiça Federal em São Paulo, com concessão de medida liminar afastando as inovações introduzidas pela Lei nº 9.718/98 tanto na base de cálculo quanto na alíquota aplicável, autorizando a impetrante a efetuar o recolhimento da exação nos termos da Lei Complementar nº 70/91.

A parte dispositiva da decisão judicial em foco determina, como segue:

"Isto posto, presentes os requisitos do inciso II do artigo 7º da Lei nº 1533/51, concedo a liminar requerida e determino à autoridade que se abstenha de exigir das impetrantes a contribuição relativa à COFINS nos moldes da Lei 9718/98, ou seja, sobre a receita bruta e autorizo-as a recolher tal contribuição na forma da legislação anterior incidindo a alíquota de 2%, até que surja lei válida a regular a matéria. Deve ainda a autoridade se abster de aplicar penalidades às mesmas por efetuarem o recolhimento nos termos acima, até decisão final deste "mandamus". (fl. 33)

O auto de infração foi lavrado com a exigibilidade suspensa, sendo composto somente pela contribuição e pelos juros de mora.

Cientificada, a empresa impugnou a exigência, sob as seguintes alegações: 1) a ciência da autuação em 29/08/2000 enseja a decadência do período anterior a agosto de 1995, em face das regras que regulam o lançamento por homologação; 2) a receita de aluguel não se enquadra no conceito de receita de vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza; 3) atipicidade dos contratos de aluguel firmados entre a recorrente e os comerciantes. Trata-se de aluguel denominado aluguel percentual, o qual é composto, em parte, por parcela do faturamento do locatário, a qual já sofreu a incidência da Cofins. Nova incidência caracteriza o "bis in idem"; 4) ampliação e majoração indevida da base de cálculo e da alíquota incidente promovida pela Lei nº 9.718/98, cuja edição antecedeu à norma que lhe deu respaldo constitucional, invertendo a hierarquia da ordem jurídica constitucional; 5) descabimento da exigência dos juros de mora em face da proteção jurisdicional, inexistindo mora.

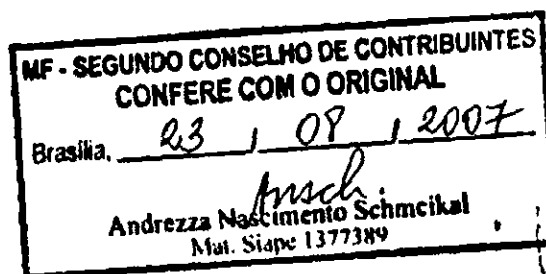
Apreciando as razões de defesa, a Turma Julgadora proferiu decisão que, por unanimidade, julgou o lançamento procedente.

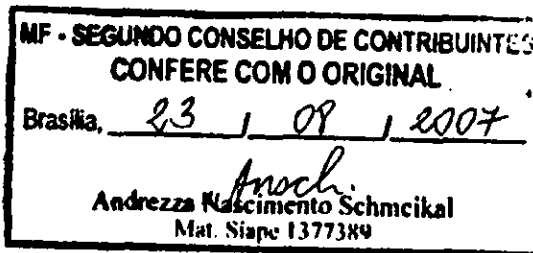
Cientificada da decisão em 19/05/2004, a empresa apresentou, em 09/06/2006, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, alinhando em desfavor da decisão

recorrida os seguintes pontos: 1) decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 01 a 07/1995, em face da ciência do auto de infração ser de 29/08/2000, portanto ultrapassados os cinco anos da ocorrência do fato gerador, conforme regra do lançamento por homologação, inclusive por ter havido recolhimento regular sobre outras receitas. Cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF; 2) o art. 45 da Lei nº 8.212/91 é comando normativo dirigido ao Sistema de Seguridade Social (INSS) e não à Secretaria da Receita Federal (SRF), portanto, inaplicável à Cofins o comando daquela norma; 3) o comando normativo dirigido à SRF está contido no art. 33, atribuindo-lhe a competência para apurar e constituir os créditos relativos à Cofins. Cita precedentes do Primeiro e do Segundo Conselhos e do STJ; 4) a receita de aluguel de imóvel não configura receita de venda de bens e serviços e, por isso, não pode ser incluída na base de cálculo da Cofins no período anterior à EC nº 20/98 e à Lei nº 9.718/98. Até a entrada em vigor da Lei nº 9.718/98 vigia a Lei Complementar nº 70/91 cujo art. 2º definiu a alíquota em 2% sobre o faturamento mensal, considerado como sendo a receita de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. O alcance do termo faturamento foi definido pelo Supremo Tribunal Federal nas ADIn nº 1-DF e nº 1103-1-DF; 5) a atividade que desenvolve é de aluguel de imóvel não se confundindo com venda de coisa ou prestação de serviço, inexistindo locação de serviço ao locatário do imóvel. Cita precedentes do STJ, acerca da inexistência de base impositiva para incidência da Cofins sobre a receita de aluguel percebida pelas administradoras de shopping centers, e do Segundo Conselho de Contribuintes; 6) tem atividade diversa da prestar/locar serviços, pois loca coisas e não pode ser compelida a recolher a Cofins; 7) diversamente do apontado pela decisão recorrida, não é lavrado um contrato misto com os comerciantes. O que existe são contratos coligados e, dentre eles, contratos de prestação de serviços e contratos de locação, sendo eles autônomos entre si; 8) devem ser segregadas as receitas provenientes da prestação de serviços, para as quais há emissão de notas fiscais de prestação de serviço e incidência da Cofins, das receitas oriundas da locação de bens imóveis, as quais não configuram hipótese de incidência da exação; 9) o Termo de Verificação Fiscal, item 5, explicitou que os valores que não foram computados na base de cálculo da Cofins correspondem ao valor das receitas auferidas com aluguéis de imóveis próprios, afastando o argumento relativo a contrato misto apontado na decisão recorrida; 10) defende ser absolutamente claro que a Cofins não incide sobre as receitas de aluguéis nos períodos anteriores à Lei nº 9.718/98, nem no período posterior a ela, que não teve o condão de ampliar a base de cálculo desta contribuição, conforme já decidido pelo STF, em face da impossibilidade de a norma do § 1º do art. 3º nela contido ter sido chancelada pela LC nº 20/98; 11) configuração de "bis in idem" na exigência da Cofins sobre o valor do aluguel, de vez que o mesmo é proveniente do faturamento das empresas locatárias, sobre o qual a contribuição já incidira. Cita precedente do STJ; 12) intimação para ciência do acórdão da DRJ acompanhada da exigência da multa de mora de 20%, constituindo indevida alteração no lançamento regularmente notificado, e, portanto, infringindo as disposições do art. 145 do CTN. Cita precedente do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Alfim pede e espera o cancelamento do lançamento, à vista de sua improcedência, conforme termos da defesa.

É o Relatório.





Voto Vencido

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

(Vencido quanto à decadência)

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos necessários à sua admissibilidade e conhecimento.

Defende-se a recorrente da exigência da Contribuição para a Seguridade Social – Cofins formalizada em auto de infração, exclusivamente sobre as receitas provenientes da locação de bens imóveis no período de janeiro de 1995 a fevereiro de 2000.

São os seguintes os pontos combatidos:

1. existência de ação em Mandado de Segurança para afastar a exigência da Cofins nos termos da Lei nº 9.718/98;
2. decadência do período anterior a cinco anos da ciência do auto de infração, o que se deu em 29/08/2000, por tratar-se de lançamento por homologação, existir recolhimento parcial e a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/95 ser aplicável somente ao Sistema da Seguridade Social e não à Secretaria da Receita Federal;
3. a receita de aluguel de imóvel não configura receita de venda de bens e serviços e, por isso, não pode ser incluída na base de cálculo da Cofins no período anterior à EC nº 20/98 e à Lei nº 9.718/98;
4. a relação jurídica formada com os comerciantes demanda diversos tipos de contratos, caracterizando contratos coligados, autônomos entre si. Assim, o contrato de prestação de serviço não se confunde com o de locação do imóvel;
5. a incidência da Cofins sobre a receita de aluguel caracteriza “bis in idem” como já decidido pelo STJ;
6. inovação na intimação para ciência do acórdão pela exigência da multa de mora de 20% que não compunha a lide até então.

Inicialmente faz-se mister separar o período atuado em duas partes:

1. períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1995 e janeiro de 1999 – regência da LC nº 70/91, e
2. períodos de apuração compreendidos entre fevereiro de 1999 e fevereiro de 2000 – regência da Lei nº 9.718/98.

Quanto ao primeiro período, alega a recorrente duas coisas: 1) a decadência do período compreendido entre janeiro e julho de 1995, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, de vez que houve recolhimento regular da Cofins sobre as demais receitas para o período citado e

2) não há incidência da Cofins por falta de previsão legal, de vez que a receita de aluguel não se enquadra no conceito de faturamento.

Em relação à alegada decadência, em que pese as bem conduzidas razões do recurso, entendo que os comandos da Lei nº 8.212/91 estão em sua maioria direcionados para os tributos administrados pelo Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, contendo, porém, algumas regras destinadas à generalidade dos tributos destinados à seguridade social.

O art. 33 da referida lei determina, especificamente, que a competência para **apurar e constituir** os créditos relativos à Cofins é da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, o que não remete o prazo para apurar e constituir para as regras do CTN.

A seguridade social é composta pelas receitas previstas no art. 195 da Constituição Federal independente de qual seja o órgão da Administração Pública que tenha recebido a competência legal para apurar e constituir os créditos devidos e não recolhidos.

Assim, entendo que o comando do art. 45 da lei citada não pode ter sua abrangência restringida por mera interpretação de que a lei se destina a regular as atividades da Previdência Social, nas quais não se incluem as desenvolvidas pela SRFB.

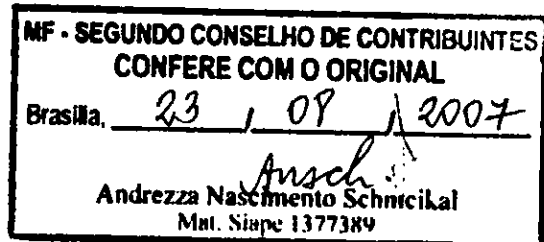
No meu entender, não se pode confundir a administração e gerência das contribuições por este ou aquele órgão da Administração Pública com a incidência da norma legal sobre a totalidade das contribuições destinadas à seguridade social. Uma coisa é a estrutura do sistema tributário nacional e outra a forma de sua execução. A primeira encontra-se totalmente inserta na Constituição Federal, contendo, pontualmente, atribuições à lei complementar ou ordinária para complementar seus comandos. A segunda, é a forma que o Poder Executivo estabeleceu, por lei, a execução dos comandos constitucionais. Ou seja, não se pode pretender aplicar ou não tal regra legal sobre exações com mesmo fundamento constitucional, em razão do órgão que detém a competência para apurar e constituir o crédito tributário.

Na discussão sobre a matéria, o Judiciário manifestou-se no sentido de que a atribuição à SRFB da competência para apurar e constituir contribuições não retira delas a característica de contribuição destinada à seguridade social. Portanto, não há como afastar, por mera interpretação, a aplicação do comando do art. 45 sobre a Cofins devida.

Por essas razões, afasto a alegação de decadência, por considerar sua ocorrência somente depois de transcorrido o prazo de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido exigido, como reza o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Quanto à segunda matéria – não incidência da Cofins por falta de previsão legal, de vez que a receita de aluguel não se enquadra no conceito de faturamento – valho-me dos fundamentos do voto proferido no Acórdão nº 204-01.534, na sessão de 26/07/2006, pela insigne relatora da Quarta Câmara Nayra Bastos Manatta, a qual laborou escorreito raciocínio jurídico para arrimar a tese que ora endosso:

"A questão a ser tratada no presente recurso diz respeito à inclusão na base da Cofins das receitas advindas de aluguéis, na sistemática prevista na Lei Complementar nº 70/91.



O art 2º da Lei Complementar nº 70/91 define como base de cálculo da Cofins o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza:

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

É preciso definir aqui o alcance do conceito de faturamento, previsto como base de cálculo da Cofins, na redação original do art. 195 da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 70/91 especificou claramente que o faturamento é o resultado das operações de vendas de mercadorias e serviços, independentemente da atividade da empresa, tal conceito foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 150.755/PE, no qual restou decidido que a definição da base de cálculo do Finsocial do art. 28 da Lei n.º 7.738, de 1989, era constitucional, devendo, entretanto, o conceito de "receita bruta" ser interpretado conforme a Constituição Federal (art. 195, I), significando, assim, "faturamento", nos termos do Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, art. 22:

Art. 22. O § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo caput foi alterado pelo art. 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescido dos §§ 4º e 5º:

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

A princípio apenas as receitas ou resultados definidos no referido artigo seriam alcançadas pela Cofins. Todavia, o princípio da

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 08 / 2007
<i>Andrezza</i>
Andrezza Nascimento Schmeickal
Mat. Sinape 1377189

universalidade do financiamento da seguridade social, insculpido no caput do art. 195 da Constituição Federal, confere outro entendimento ao conceito de faturamento, não o restringindo apenas à venda de mercadorias e serviços.

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

Observe-se que o art. 195 da CF determina que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, e a Cofins é uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, devendo, por conseguinte ser financiada por toda a sociedade.

Diante disto é de se considerar que o termo faturamento, no contexto da Lei Complementar n.º 70/91, deve ser entendido como sendo a receita operacional da empresa.

Receita operacional é portanto a receita total decorrente das atividades-fim da organização, isto é, das atividades para as quais a empresa foi constituída, segundo seus estatutos ou contrato social.

No caso em questão trata-se de um shopping center, para o qual a atividade de locação de imóveis é um dos seus objetivos sociais representando os rendimentos advindos desta atividade uma das suas principais receitas.

Excluir da tributação da Cofins receitas que correspondem ao exercício de atividades básicas ou atividades fins para a consecução das quais a empresa foi criada por não se tratarem tais receitas de vendas de mercadorias ou serviços seria desconsiderar o disposto no art 195 da CF, no que diz respeito à universalidade de custeio da seguridade social, uma vez que empresas como locadoras de imóveis ou locadoras de veículos estariam desobrigadas do recolhimento desta contribuição, ferindo, portanto, o princípio esculpido na lei maior do país.

Segundo José Eduardo Soares de Melo in Contribuições Sociais no Sistema Tributário, 2003, p. 157 o termo faturamento há de ser entendido como sendo "o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa".

De igual forma, ao analisar as operações imobiliárias e atividades de construção no que diz respeito à incidência da Cofins, na sistemática da Lei Complementar n.º 70/91, o autor afirma que "concebe a incidência da Cofins sobre a receita decorrente de locação de imóveis de terceiros e até mesmo de imóveis próprios, desde que seja empregador e exerça habitualmente essa atividade econômica com o fito de lucro."

É exatamente este o caso, a atividade preponderante da recorrente é a locação de imóveis, razão pela qual sobre tais receitas deve incidir a Cofins."

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 08 / 2007
Andrezza Nascimento Schmicikal
Mat. Siape 1377389

Reforça essa tese o recente julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 357.950/RS, acerca da Lei nº 9.718/98, oportunidade em que diversos ministros, em seus votos, reportaram-se ao alcance jurídico da palavra "faturamento", utilizada tanto na Constituição da República quanto na legislação infraconstitucional.

Destacam-se os votos de dois ministros, proferidos no sentido de que a base de cálculo da Cofins, definida como sendo o faturamento, na acepção de receita bruta, alcança as receitas auferidas em razão da atividade explorada, conforme trechos abaixo transcritos:

Ministro Cezar Peluso:

"Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado.

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150.755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de "receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços", adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais." (negrito inserido).

Ministro Eros Grau:

"Ora, se receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços] coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, a inserção do termo de um outro conceito --- "receita" --- no texto constitucional há de estar referindo outro conceito, que não o que coincide com a noção de faturamento. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico, isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico --- isto é, das operações do seu objeto social --- aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto." (destaque incluído)

Portanto, o conceito de "receita bruta" declarado inconstitucional é o segundo mencionado pelo Ministro. O primeiro conceito, posto na LC nº 70/90, como bem asseverado no trecho acima reproduzido, é proveniente das operações do seu objeto social.

Tendo as empresas de shopping center como objeto social a exploração comercial desse tipo de empreendimento, é de se concluir, como consequência, que o aluguel de fração do empreendimento compõe o objeto social da recorrente.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	23 / 08 / 2007
Brasília.	Andrezza Nascimento Schmicikal Mat. SIAPE 1377389

Não se trata de confundir a locação de imóveis com prestação de serviços por não se tratar de negócios afim. São díspares, efetivamente não se confundem, como bem já decidiu o mesmo Tribunal Supremo. Trata-se de inserir no conceito jurídico de receita bruta a renda auferida em razão da atividade desenvolvida.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é tributo cumulativo, ordinariamente conhecido como tributo “em cascata”. A formação da receita a partir do desenvolvimento da atividade típica é que constitui o fato gerador e a base de cálculo da contribuição.

As receitas oriundas do exercício da atividade empresarial de um contribuinte não se comunicam com as receitas oriundas do exercício da atividade empresarial de outro. Cada um é contribuinte em relação à receita que sua atividade gerou.

Improcedente, ante a legislação de regência; a alegação de *bis in idem*.

Em relação ao período compreendido entre fevereiro de 1999 e fevereiro de 2000, regido pela Lei nº 9.718/98, verifica-se a existência da ação em Mandado de Segurança citada no relatório, com a concessão de liminar, da qual deverá ser emanado o comando normativo individual e concreto que regerá a relação jurídica entre a Fazenda Nacional e a recorrente sobre a matéria.

Encontra-se em execução provisória a sentença de primeira instância favorável à recorrente, conforme permissivo contido no parágrafo único do art. 12 da Lei nº 1.533/51, e assim deverá permanecer até que se pronuncie em definitivo o Poder Judiciário decidindo a lide.

É oportuno esclarecer que, nos termos da sentença proferida no *mandamus* que deferiu a liminar, o Juiz decidiu por autorizar “a recolher tal contribuição na forma da legislação anterior”, pelo que, de pronto, verifica-se ser improcedente a suspensão da exigibilidade quanto à inclusão da receita de aluguel na base de cálculo de vez que, como se verifica nos fundamentos relativos ao período anterior à Lei nº 9.718/98, tais receitas já compunham a referida base de cálculo.

Portanto, a parte dispositiva da sentença que concedeu a liminar alcança somente a diferença de alíquota.

A inclusão dos juros de mora na constituição do crédito tributário decorre da inexistência de depósito judicial como garantia do crédito tributário. Desse modo, o art. 161 do CTN determina a sua incidência qualquer que seja o motivo da falta do recolhimento tempestivo da exação devida.

Quanto à inclusão da multa de mora na intimação expedida para a recorrente, visível e concretamente trata-se de erro material da Repartição emitente, de vez que tal penalidade não compõe os atos praticados pela Administração Tributária até a inauguração da lide pela apresentação da impugnação.

Desse modo, deve ser afastado qualquer efeito ou força jurídica à exigência contida na intimação, atinente à referida penalidade, por ser completamente estranha à lide.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 08 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal
Mat. SIAPE 1377389

Com essas considerações voto por não conhecer do recurso em parte pela opção pela via judicial e, na parte conhecida negar provimento.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 08 / 2007
Andrezza
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Sisppe 1377389

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 08 / 2007
Ansch.
Andreza Nascimento Schmcikal
Mat. Siapc 1377389

Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, designada quanto à decadência

Ouso divergir da I. relatora no que diz respeito à forma de contagem do prazo decadencial. Entende a Conselheira que a decadência deve obedecer as regras inseridas na Lei nº 8.212/9, e neste caso, ao prazo de 10 anos para a constituição do crédito tributário. Entendo, com a devida vênia, que a exemplo do que acontece com o PIS, o prazo deva ser o estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Em síntese, em se saber basicamente, qual o prazo de constituição do crédito tributário para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A ciência do auto de infração se verificou em 29 de agosto de 2005, exigindo-lhe a Cofins, no período de apuração de 01/1995 a 02/2000. Defendo ter ocorrido a extinção do crédito tributário, face à figura da decadência, para os períodos até julho de 1995.

Admito que a análise 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.

Nesta Câmara há divergências entre os Membros, inclusive no que diz respeito a se houve pagamento ou não. Neste caso, houve registro de terem ocorrido insuficiências no recolhimento da Cofins. Importante esclarecer a minha posição consolidada, de que havendo ou não pagamento, a contagem será sempre do fato gerador, conforme esclarecimentos ao longo deste voto.

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; – 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; 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.¹

¹ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

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 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.²

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 resumida: 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. (...).

Feitas as considerações preliminares, há de se questionar primeiramente se a Cofins deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as 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. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integrava o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente".

"Art. 45 - O direito da 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;

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, 23 / 08 / 2007
	Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Signe 1377189

² Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado. (negrito, não do original)

(...)

Claro está para mim que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da Seguridade Social de constituir seus créditos. Sabe-se que o INSS não possui competência para constituir crédito relativo à Cofins, competência esta do Departamento da Receita Federal, por meio de lançamento, segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em se tratando da Cofins, a aplicabilidade de mencionado art. 45 tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Oportuno deixar explícito, que em momento algum esta Conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91 por fazer juízo quanto a ilegalidade ou não dessa lei. Defendo como acima explicitado, e fundamentalmente que o afastamento da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão-somente pela impertinência ao caso, conforme acima demonstrado.

Afastada a aplicação da Lei nº 8.212/91, resta analisar se a contagem deve obedecer ao art. 150, § 4º, ou ao art. 173, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

"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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a 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".

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 23 / 09 / 2007 Andreza Nascimento Schmitz Mat. Sijape 137389
--

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator-designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, onde, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

"(...) Em conclusão:

a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;

b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;

d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

e) as conclusões de 'c' e 'd' acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação o Acórdão n.º 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e, reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo."

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, 23 / 08 / 2007
	Andreza Nascimento Schimickal Mat. Sign. 1377399

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada 'Modalidades de Lançamento' estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de 'lançamento por declaração' Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir '... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento – lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o '... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir 'do primeiro dia do exercício

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, 23 / 08 / 2007
	Andrezza Nascimento Schmickeal Mat. Signat. 1177389

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.' (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:

'Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a 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.'

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de 'auto-lançamento.'

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que "o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, 23/10/2007
	Andreza Nascimento Schmitt Mat. Sign: 137738V

sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviada absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado', na linguagem do próprio CTN."

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Cofins natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o—dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Cofins, para os fatos geradores ocorridos no período anterior a agosto de 1995 vez que a ciência ao auto de infração se verificou em agosto de 2000, portanto há mais de cinco anos da ocorrência de mencionados fatos geradores.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de acolher a decadência para o período anterior a agosto de 1995.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

