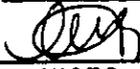




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 23 / 12 / 2004  
  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

Recorrente : CITI CP MERCANTIL S/A  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

**COFINS. DECADÊNCIA.** O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do § 4º do art. nº 150 do CTN, c/c o art. 45 da Lei nº 8.212/91, O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

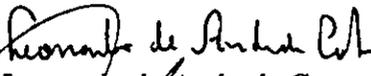
**ATIVIDADE DE “FACTORING”. INCIDÊNCIA.** Estando a atividade de faturação inserta no item 48 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 406/68, a receita bruta relativa a tal serviço está abrangida pela incidência da contribuição, na forma do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CITI CP MERCANTIL S/A.**

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 Martinez López, César Piantavigna e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa; e **II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto aos demais itens.** Fez sustentação oral pela recorrente, a Drª Martha Dalescio Sá Teles.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

  
Leonardo de Andrade Couto  
Presidente

  
Valdemar Ludvig  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luciana Pato Peçanha Martins e Emanuel Carlos Dantas de Assis.

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

Eaal/ovrs



Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

Recorrente : CITI CP MERCANTIL S/A

## RELATÓRIO

A atuada na condição de Sociedade que tem por objeto, segundo seu contrato social: “a aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); e prestação de serviços de análise de atividades mercantis e civis”, está sendo objeto de cobrança tributária referente a falta de pagamento da COFINS, correspondente a períodos de apuração abrangidos entre abril de 1995 a dezembro de 1999.

Em sua impugnação apresentada tempestivamente, a impugnante contesta a exigência tributária, alegando preliminarmente a decadência do lançamento incidente sobre os períodos de abril e agosto de 1995, argumentando que apesar da destinação das receitas arrecadadas mediante cobrança definida pela Lei nº 8.212/91, a COFINS são pertinentes as mesmas regras atinentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, não havendo que se falar em aplicabilidade do prazo decadencial de 10 (dez) anos previstos no artigo 45 da referida lei.

A COFINS, na condição de tributo regido pelo regime de homologação, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, a decadência acontece após transcorrido o prazo de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, se antes deste prazo não tenha ocorrido a homologação.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram nos meses de abril e agosto de 1995, portanto, contando-se o prazo de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN, o lançamento foi tacitamente homologado em 30/04/2000 e 31/08/2000 respectivamente, com a conseqüente extinção do crédito tributário, inexistindo a possibilidade de revisão do lançamento por auto de infração lavrado em setembro de 2000.

Quanto ao mérito da autuação a recorrente levanta em síntese as seguintes razões de defesa.

Com a adoção do regime de competência por força de lei, de acordo com o artigo 187 da Lei nº 6.404/76 e com a expedição pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação do ilegal Ato Declaratório nº 51/94, posteriormente ratificado pelo Ato Declaratório Normativo nº 31/97, foi imposto às empresas de “factoring” uma antecipação das receitas na determinação do faturamento, que é totalmente ilegal.

Pelo Ato Declaratório nº 31/97, no inciso I, alínea “c”, e inciso II, pretende o Fisco que a COFINS incida sobre o valor da receita oriunda do deságio na aquisição de créditos de terceiros, caracterizando-se como prestação cumulativa e contínua de serviços, quando na realidade a referida receita importa em receita financeira, e como tal deverá ser tributada.

A exigência tributária, ora em lide, além de não poder prevalecer legalmente, implica também em “bis in idem” sobre essas receitas, uma vez que a COFINS seria paga uma vez pelo vendedor ou prestador de serviços (cedente) e outra empresa de factoring (cessionária).

A exigência fiscal compreendida entre os períodos de 31/03/99 a 31/12/99, sob a égide da Lei nº 9.718/98, é totalmente ilegal, pois, enquanto não houver uma lei posterior à



Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

Emenda Constitucional nº 20/98, dispendo sobre a exigência da COFINS, a mesma não pode ser exigida da impugnante em função de vícios de inconstitucionalidade contidos na referida lei.

A 9ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo-SP considerou o lançamento procedente em decisão sintetizada na seguinte ementa:

*“Ementa: COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da COFINS é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.*

*DECADÊNCIA. PRAZO DE 10 ANOS.*

*O direito da Fazenda Nacional efetuar o lançamento da COFINS extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, ou data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca de constitucionalidade ou legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário.”*

Inconformada com o decidido em primeiro grau, a recorrente apresenta recurso voluntário dirigido a este Colegiado, solicitando a reforma da decisão recorrida, reiterando suas razões de defesa já apresentadas na peça impugnatória.

Ataca, ainda, a recusa da autoridade julgadora administrativa em se manifestar constitucionalidade ou legalidade das normas legais que dão sustentação legal à matéria abrangida pela autuação.

É o relatório.



Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG  
VENCIDO QUANTO A DECADÊNCIA

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

Em preliminar alega a recorrente que na espécie houve a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores que antecedem a cinco anos da data do lançamento, uma vez entender que tendo a COFINS natureza tributária o direito de constituir o crédito tributário em relação a ele esgota-se decorridos mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores (art. 150 do CTN).

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 à 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 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 pelas Leis Complementares nº 5.172/66 (CTN), e a própria Lei Complementar nº 70/91.



Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

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 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



Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

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 muda-los sem que seja por meio de lei complementar.

Esta questão envolvendo lançamento por homologação e prazo decadencial 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 101407/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 201-74007, 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.**

Nestes termos, sendo a COFINS, um tributo cujo lançamento se dá pela modalidade de lançamento por homologação, seu prazo decadencial está regulamentado pelo § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que o fixa em cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, logo, entendo estar com a razão a recorrente, quanto a impossibilidade de se exigir os créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em 30/04/95 e 31/08/95.

No que se refere ao mérito da autuação relacionado à incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social sobre as receitas próprias da atividade da recorrente caracterizada como fomento comercial (*factoring*) e estando esta atividade de faturamento inserta no artigo 48 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 406/68 (redação da Lei Complementar nº 56/87) a receita bruta relativa a tal serviço está abrangida pela incidência da contribuição na forma do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91.



Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

Este entendimento, já se encontra consolidado na jurisprudência deste Conselho, como podemos constatar pela ementa do Acórdão nº 201-76.684, relatado pelo ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Correia, *verbis*:

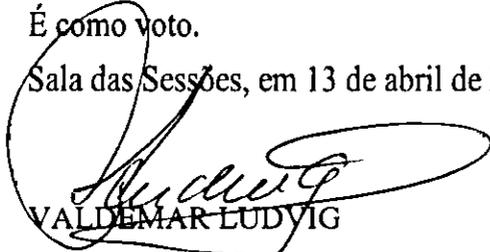
*“COFINS – EMPRESAS DE FACTORING. INCIDÊNCIA – A receita obtida pelas empresas de factoring, representada pela diferença entre a quantia expressa no título de crédito e o valor pago ao alienante, constitui receita de serviços e integra o faturamento mensal, devendo compor a base de cálculo da COFINS (asrt. 2º da Lei Complementar nº 70/91, art. 226 do RIPI/94 e ADN/COSIT nº 51/94).”*

Sobre possível falha constitucional ocorrida com a publicação da Lei nº 9.718/98, no que se refere à alteração da base de cálculo da COFINS, a posição deste Colegiado coincide com a posição defendida pela decisão recorrida, porquanto, carecem de competência os tribunais administrativos para decidirem sobre matéria constitucional, cuja competência está relegada ao Poder Judiciário.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento em parte ao recurso, para reconhecer a decadência relacionada aos fatos geradores ocorridos em 30/04/95 e 31/08/95, e, no mérito da autuação, negar provimento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

  
VALDEMAR LUDVIG



Processo nº : 13808.002907/00-51  
Recurso nº : 121.016  
Acórdão nº : 203-09.527

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

Reporto-me ao Relatório e voto da lavra do ilustre Conselheiro Valdemar Ludvig.

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

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

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

O Código Tributário Nacional - CTN, no § 4º do artigo 150, estipulou regra geral de prazo à homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, deixando, porém, facultado ao legislador ordinário a prerrogativa de determinar, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da extinção do direito da Fazenda Pública em apurar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, como previsto no artigo 142 do mesmo diploma legal.

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

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

Consoante o permissivo contido no sobredito artigo do CTN, as contribuições destinadas à seguridade social têm o prazo de decadência regulado pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, sendo estabelecido em dez anos contados da data de ocorrência do fato gerador para que seja apurado e constituído o crédito tributário, não cabendo à autoridade administrativa, por lhe faltar competência, o exame de sua constitucionalidade, bem como, já afirmado, negar-lhe vigência.

Reproduz-se o teor do referido artigo:

*“Art. 45. O direito 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;”*

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência relativa ao período de abril a agosto de 1995.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA