



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTERIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 09 / 09 / 2004  
*[Assinatura]*  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

Recorrente : FACULDADE DE DIREITO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**COFINS. AUTARQUIA MUNICIPAL. CONTRIBUINTE DA COFINS. PREVISÃO LEGAL.** Os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, estão incluídos no rol de contribuintes da COFINS pelos art. 11, letra "d", e 15, I da Lei nº 8.212/91.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**FACULDADE DE DIREITO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva (Relator), Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski e César Piantavigna. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

Maria Cristina Roza da Costa  
**Relatora-Designada**

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

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

Recorrente : FACULDADE DE DIREITO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO

## RELATÓRIO

Auto de Infração (fls. 03/29) em razão da falta de recolhimento da Contribuição para a COFINS no período de abril/92 a fevereiro de 2001, falta esta reconhecida pela Contribuinte por entender não enquadrada no Regulamento do Imposto Sobre a Renda (fls. 23/24), o que foi rechaçado pela fiscalização sob o argumento de que no RIR, os artigos 169 e 170 dizem respeito a impostos e não a contribuições.

Às fls. 271/278 Decisão espelhada no Acórdão DRJ/CPS N° 606 julgando o lançamento procedente por considerar a COFINS contribuição incidente sobre a receita das mensalidades cobradas pela instituição de ensino ora Recorrente, mesmo que, constituída como autarquia municipal, seja pessoa jurídica de direito público. Confirmou também ser o prazo decadencial de dez anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.

Irresignada, às fls. 289/306, a Contribuinte interpõe Recurso Voluntário com fundamento jurídico centrado basicamente no fato de que está constitucionalmente excluída do campo de incidência da Cofins.

Alega que as contribuições são tributos com finalidade constitucionalmente definida porque, com base no art. 195, "caput", da CF/88, que confere destinação ao financiamento da seguridade social, e no inciso I, determina o *sujeito passivo como sendo o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei*.

Em decorrência desses fundamentos, afirma que não está inserida nesse círculo restrito de financiadores, uma vez que, na qualidade de Autarquia do Município de São Bernardo do Campo, recolhe suas contribuições previdenciárias ao FUPREM/SBC – Fundo de Previdência Municipal de São Bernardo do Campo, nos termos da Lei Municipal nº 4.172/94, que instituiu o Regime Jurídico Único (Estatutário) para seus funcionários, isto comprovado pelo documento de fl. 307 (Declaração da Faculdade).

Anexa (fl. 308) inteiro teor da Lei supracitada.

Assim sendo, diz que, sendo pessoa de direito público integrante do sistema previdenciário do Município de São Bernardo do Campo e recolhendo contribuições para esse sistema, não pode ser compelida a recolher tributo cuja finalidade constitucional é financiar programas e serviços da seguridade social geral, os quais são estranhos e inaplicáveis a seu corpo de funcionários.

Continua a articulação defendendo que existe respaldo constitucional nos preceitos contidos nos arts. 149, § 1º, e 195, § 1º, ambos da CF/88, para dar sustentação ao



Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

entendimento de que uma Autarquia Municipal não está sujeita às exigências do art. 195, I, "b", da CF/88.

*O primeiro autoriza os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituir contribuições, cobradas de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social, e o segundo, dispõe que as receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.*

Assevera também que as menções a "Municípios", constantes dos dispositivos constitucionais invocados, abrangem, "com todo o conforto", suas autarquias, porque reconhecidas como "prolongamentos jurídicos" das pessoas federativas das quais derivam, sendo a Recorrente um desses prolongamentos.

Conclui dizendo que não pode prevalecer o entendimento de que o Município esteja obrigado a desviar para o orçamento da União receita que a este não pode ser integrada, por força da vedação expressa contida no art. 195, § 1º, da Constituição, trazendo, portanto, o Auto de Infração, manifesta teratologia jurídica que certamente será corrigida por este Conselho.

Finalmente, complementa argumentos de apelo quanto ao seguinte:

- a) não ser contemplada pela legislação própria como contribuinte da COFINS que não cogitou de incluir entre seus contribuintes as autarquias estaduais, distritais e municipais, pessoas jurídicas de direito público e extensões do ente federativo que as cria, sendo sem cabimento entender-se que está contida no amplexo de pessoa jurídica para enquadrá-la no art. 1º da LC nº 70/91;
- b) houve reconhecimento da procedência desses argumentos no Auto de Infração quando discorreu (fl. 24) sobre a base de cálculo utilizada, alegando que foram desconsideradas as inovações introduzidas pela Lei nº 9.718/98, uma vez que essa norma, segundo o seu art. 2º, está destinada exclusivamente às pessoas jurídicas de direito privado. O que se torna uma afirmativa incompleta, posto que tanto esse diploma como a LC nº 70/91 são destinados apenas a tais pessoas;
- c) defende a tese de que a COFINS é um imposto porque não contempla as hipóteses de taxa de serviço ou de polícia e sim porque implementa uma finalidade constitucional, segundo os ensinamentos de Roque Carraza que transcreve (fls. 300/301). Portanto, como imposto adquire imunidade impositiva;
- d) a inexistência de faturamento e assim sendo, tanto a Recorrente quanto o Município que a criou são desprovidos de capacidade contributiva; e



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

**Processo nº** : 13819.002096/2001-67  
**Recurso nº** : 120.998  
**Acórdão nº** : 203-09.341

e) o artigo 173 do CTN é o dispositivo que norteia o prazo decadencial, e transcreve jurisprudência deste Conselho.

É o relatório.



Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

O Recurso preenche as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O conteúdo do Recurso não insere pretensão de inconstitucionalidade de ato normativo e sim reclamo de submissão ao texto constitucional, assim sendo, a mim me parece, caber competência a este Colegiado para sua apreciação.

A tese esposada pela Recorrente diz respeito ao fato de que a autarquia municipal não está alcançada pela imposição da COFINS, posto que:

- a) é prolongamento jurídico das pessoas federativas das qual deriva, *in casu*, do Município de São Bernardo do Campo-SP;
- b) não se encontra inserida na legislação como contribuinte dessa Contribuição; e
- c) sendo pessoa de direito público integrante e contribuinte do sistema previdenciário do município, não pode, concomitantemente, ser compelida a recolher tributo cuja finalidade constitucional é financiar a seguridade social geral, cujos serviços e programas são estranhos e inaplicáveis a seu corpo de funcionários.

Primum, cabe-me apreciar o que comanda o art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, objetivando interpretar se a locução pessoa jurídica contida nesse dispositivo alcança uma entidade autárquica, para tanto, transcrevo-o:

*“Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.” (grifei)*

Ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, *in* Curso de Direito Administrativo, que as autarquias poderiam, sinteticamente, ser definidas como pessoas jurídicas de direito público de capacidade exclusivamente administrativa.

O Decreto-Lei nº 200 caracteriza essas entidades como o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. (grifei)



Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

Constato a ocorrência da imunidade recíproca quanto aos bens, rendas e serviços das autarquias, que vigora entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com esquite no parágrafo segundo do art. 150 da CF/88, isto relativamente a impostos.

Portanto, com esse fundamento, as contribuições sociais, no meu sentir, estão fora do alcance da imunidade, posto que não são impostos, em razão da destinação do produto da arrecadação.

A doutrina do Prof. Roque Carraza, colacionada às fls. 13/14, comprova que apenas em alguns momentos o imposto se assemelha à contribuição social, especificamente quando dotado de vinculação de parte de sua arrecadação a gastos com saúde e educação. Porém, nesses casos, o imposto se insere no mundo jurídico com característica de contribuição, porque, parte de sua arrecadação está vinculada, o que não ocorre com a contribuição, posto que, quanto a ela, a destinação é fator essencial de sua natureza jurídica, não podendo ser criada sem destinação específica.

A prova fundamental disto está no art. 167 da CF/88, IV, que exclusivamente permite vinculação de parte do montante arrecadado de **impostos** à repartição entre os entes políticos; destinação a saúde e educação e prestação de garantia às operações de crédito.

Dessa análise final, concluo que a COFINS é destituída de natureza de imposto.

Com relação à autarquia ser equiparada à empresa privada relativamente às suas receitas, considerando-as faturamento, entendo que inexistente base legal para tanto.

Às fls. 242/248, textos das Leis Municipais nºs 1.246/64 e 1.251/64, a primeira criando a Recorrente e a segunda dando-lhe as feições de autarquia, portanto, indiscutível a sua personalidade de direito público.

A partir dessa constatação, inclino-me a admitir que, sendo a Recorrente juridicamente um prolongamento do Município de São Bernardo do Campo, na forma de autarquia, e como tal sua capacidade contributiva é equiparável à do próprio Município, tributá-la será o mesmo que tributar o próprio ente político que a fez nascer, independentemente da qualificação legal que possua o tributo que se pretenda cobrar.

Finalmente, quanto à decadência, entendo que deva subsumir-se ao comando do art. 173, I, do CTN, haja vista o fato concreto de inexistir recolhimento.

Diante de todo o exposto, voto pelo provimento do Recurso, em face da inexistência do fato gerador da COFINS no ambiente jurídico da Recorrente.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA



Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA  
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao Relatório e voto de lavra do ilustre Conselheiro-Relator Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

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

O ilustre Relator, enfrentando as alegações da recorrente relativas à decadência e à sua condição de entidade autárquica municipal, o que a deixa constitucionalmente excluída do campo de incidência da COFINS, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Peço vênias para, traduzindo a posição majoritária desta Câmara, discordar dos fundamentos e conclusão a que chegou o e. Relator.

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

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

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

Reproduz-se o teor do referido artigo:

*“Art. 45. O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

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

E nem se alegue que a referida lei limita-se a regular o plano de custeio da previdência social. Isso porque, em seu artigo 10, reproduzindo o art. 195 da Constituição Federal, dispõe que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

*C*



Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

Sendo esta uma norma regularmente promulgada, repito, não há como negar-lhe vigência. Então, como resolver a aparente antinomia dessa regra com a contida no Código Tributário Nacional, no que concerne às contribuições sociais?

Segundo ensina Maria Helena Diniz<sup>1</sup>, a antinomia de segundo grau ocorre quando houver conflito entre os diversos critérios. No presente caso poder-se-ia entender tanto como uma antinomia entre os critérios hierárquico e o cronológico como entre os critérios hierárquico e o da especialidade. Visto que o critério hierárquico prevalece sempre sobre os dois outros critérios, não haveria antinomia. Aplica-se a norma hierarquicamente superior.

Entretanto, entendo que, sendo defeso, não só à Administração Pública como a qualquer cidadão, negar vigência à norma do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 sem que assim se manifeste o judiciário, só é possível compatibilizar a lei ordinária com a lei complementar, representada pelo CTN, interpretando que o § 4º do artigo 150 do CTN, ao fazer a ressalva “se a lei não fixar prazo à homologação...” introduziu o permissivo legal para que uma lei ordinária ou uma lei especial posterior dispusesse outro prazo para a homologação do lançamento.

Em outro giro, verifica-se que mesmo na doutrina existe vozes divergentes acerca da matéria. No entendimento do tributarista Roque Antônio Carrazza,<sup>2</sup> a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais, não podendo abolir os institutos da prescrição e da decadência, expressamente mencionados na Constituição Federal, nem detalhá-los, atropelando a autonomia dos entes tributantes. Interpreta o citado mestre que o legislador complementar não recebeu um “cheque em branco” para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Ensina o eminente professor e tributarista:

“... 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 do 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 174, parágrafo único, do CTN) – as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. 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.

*C*

<sup>1</sup> Compêndio de Introdução à Ciência do Direito, pág. 474/475

<sup>2</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, 18ª edição, 2002, Malheiros Editores, pág. 805/806



Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

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.”

E conclui:

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

Traz, em reforço à sua posição, o entendimento doutrinário, que alega ser mais autorizado, de Antonio Carlos Marcato, de que a decadência e a prescrição são questões relacionadas a *direito material*.

Portanto, verifica-se que os critérios e as interpretações doutrinárias não são convergentes no sentido de estabelecer uma diretriz pacífica acerca da matéria.

Nessa linha, entendo atender o ditame constitucional da autonomia dos entes federados o fato de poderem eles legislar sobre matéria em que é cabível à lei complementar somente estabelecer normas gerais. E ela o fazendo, através de ressalva, facultou à lei dispor diferentemente. Assim, ao talante dos legisladores da União, dos Estados e do Distrito Federal, pode-se estabelecer regra diversa para o instituto aqui analisado, permitindo que nos diferentes entes federados coexistam regras específicas.

Destarte, não foi o período autuado fulminado pelo instituto da decadência.

Noutro giro, vale-se a recorrente da alegação de que recolhe suas contribuições previdenciárias ao Fundo de Previdência Municipal de São Bernardo do Campo, conforme lei municipal de regência.

Também alega que, por ser uma autarquia, pessoa jurídica de direito público, é reconhecida como prolongamento jurídico da pessoa federativa da qual deriva, não podendo prevalecer o entendimento de que o Município esteja obrigado a desviar para o orçamento da União receita que a este não pode ser integrada por força da vedação do art. 195, § 1º, da Constituição Federal.

Primeiramente cabe ressaltar que a contribuição social exigida no presente processo não se confunde com as contribuições previdenciárias recolhidas pela recorrente, relativas ao regime jurídico único de seus servidores. Isso porque a COFINS vincula-se à seguridade social prevista no art. 195 da CF/88, da qual a previdência é somente um dos três elementos – saúde, previdência e assistência social.



Processo nº : 13819.002096/2001-67

Recurso nº : 120.998

Acórdão nº : 203-09.341

Quanto ao fato de se constituir em uma autarquia municipal, vinculada ao ente federado, impende observar o disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, mormente nos artigos 11, letra “d”, e 15, I, abaixo reproduzidos:

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

[...]

II - receitas das contribuições sociais;

[...]

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

[...]

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

Art. 15. Considera-se:

I - **empresa** - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como **os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;**”.

Completando tal raciocínio, o art. 206 da Constituição Federal determina, como princípio do ministério educacional, a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais. Já no art. 211, § 2º, preceitua que os municípios atuarão, prioritariamente, no ensino fundamental e médio.

Ainda o art. 209 da Constituição Federal reza que o ensino é livre à iniciativa privada e o art. 173, *caput*, estabelece que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei e ressalvados os casos nela previstos.

Assim, em sede de norma infraconstitucional, a Lei nº 8.212/1991 estabeleceu que os órgãos e entidades da administração pública direta são contribuintes da seguridade social no que pertine à receita por eles obtida.

Não se trata de transferência de receita do orçamento do Município para o orçamento da União, haja vista que o orçamento da seguridade social é constitucionalmente apartado e com ele não se confunde nem se mistura, como também não se confunde com as receitas do orçamento municipal a contribuição proveniente da receita da autarquia vinculada ao Município de São Bernardo do Campo.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13819.002096/2001-67  
Recurso nº : 120.998  
Acórdão nº : 203-09.341

Pelo exposto, decidiu esta Câmara, pelo voto de qualidade, pela improcedência das alegações, negando provimento ao recurso, mantendo a exação contida no auto de infração.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA