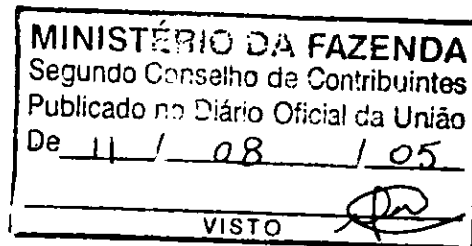




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728



2º CC-MF
Fl.

Recorrente : SADA TRANSPORTES E ARMAZENAGENS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. Não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*. Comina-se a esses casos a perda da faculdade processual de contestar, por força do princípio da preclusão.

COFINS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia haver sido constituído.

ISENÇÃO. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A EXPORTADORAS.

Não é próprio pretender valer do sentido teleológico (finalidade) da isenção em causa – desonerar as exportações de encargos tributários para facilitar o acesso ao mercado internacional às empresas brasileiras – para estendê-la a situações não contempladas, em flagrante colisão com o disposto no art. 111 do CTN.

NÃO-CUMULATIVIDADE.

Descabida a pretensão de subtrair a exigência da COFINS nos moldes LC nº 70/91 a pretexto de inobservância deste princípio, porquanto constitui matéria que diz respeito à constitucionalidade da exação e, pois, defesa ao exame da esfera administrativa.

BASE DE CÁLCULO.

Inclui a parcela relativa ao ICMS por se tratar de tributo que integra o preço de venda de mercadorias e serviços e, conseqüentemente, a receita bruta do contribuinte, sem estar relacionada entre aquelas excluídas pela lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SADA TRANSPORTES E ARMAZENAGENS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Raimar da Silva Aguiar quanto à decadência. O Conselheiro Jorge Freire apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/05/95
<i>S. Monca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

Recorrente : SADA TRANSPORTES E ARMAZENAGENS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe o Acórdão Recorrido de fls. 1749/1754:

“Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe (fls. 02/06 e 09/32), ciência em 17/11/1999, relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no período de abril/92 a dezembro/94, março/95, maio/95 a junho/95, agosto/95 a novembro/97, janeiro/98, fevereiro/98, abril/98 a julho/98, setembro/98 a dezembro/98, no montante de R\$ 5.739.746,95, tendo o autuante assim descrito o procedimento fiscal:

O contribuinte pleiteou na Justiça a declaração de inconstitucionalidade da Cofins, a liminar foi indeferida, mas foi autorizado o depósito judicial dos valores questionados, o que foi realizado durante o período de apuração de abril/92 a novembro/93.

Conforme consta às fls. 48 a 61, a segurança foi denegada em 1ª instância. Não houve recurso ao Tribunal Regional Federal e a sentença transitou em julgado (fl. 62). Os autos encontram-se arquivados desde 19/03/98.

Em 28/10/97 os depósitos judiciais foram convertidos em renda da União (fls. 63 e 64).

Analisando, por amostragem, os livros Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS e Razão, não constatamos indícios de irregularidades nos Demonstrativos de Bases de Cálculo das Contribuições apresentados pelo contribuinte (fls. 65 a 71) referentes às colunas “Receita de Serviços” e “Devoluções de Vendas”. Quanto às colunas “ICMS” e “Outras”, glosamos os valores apresentados pelas razões descritas abaixo.

Quanto à coluna “ICMS”, conforme as guias de recolhimento (fls. 72 a 129), trata-se de ICMS incidente sobre serviços prestados e integra a receita bruta, dela não podendo ser excluída, por falta de previsão legal. Não se trata de ICMS-Substituição Tributária como o contribuinte



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/09/95
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

informa em algumas de suas declarações, trata-se na verdade de débitos de sua própria atividade.

Quanto à coluna "Outras", os valores ali indicados são considerados, pelo contribuinte, exportação. Nas folhas 130 a 790 estão listados os conhecimentos de transportes, contendo os remetentes, os destinatários e os totais envolvidos. Fica evidente que o serviço de transporte é prestado diretamente às empresas exportadoras, sendo a cobrança realizada em moeda nacional, não atendendo a Lei Complementar 85/96, que isenta da Cofins as vendas de serviços para o exterior realizadas diretamente pelo exportador.

Em função das glosas ocorridas, refizemos a base de cálculo (fls. 791 e 792) e constatamos falta de recolhimento nos meses de abril/92 a dezembro/94, março/95, maio/95, junho/95, de agosto/95 a novembro/97, janeiro/98, fevereiro/98, de abril/98 a julho/98, setembro/98 e dezembro/98, o que acarretou o auto de infração nº 13819.002852/99-63, do qual este Termo é parte integrante.

O período de apuração de abril/92 a julho/93 já tinha sido objeto de fiscalização pela DRF/Contagem (fls. 793 a 799), sendo os depósitos apurados, referentes à Cofins, objeto de parcelamento (fls. 800 a 802). Para a elaboração do Auto de Infração consideramos como valor tributável, para este período, a diferença entre a base de cálculo por nós levantada e a que originou o pedido de parcelamento (fl. 803).

Com referência ao valor alocado como pagamento, no Auto de Infração, referente ao período de apuração de abril/98 ele é constituído do valor nominal do pagamento feito no dia 08/05/98 e do valor principal do pagamento realizado no dia 10/06/98 (fl. 805).

Os valores alocados, referentes ao período de apuração de setembro/98 a dezembro/98, são constituídos dos pagamentos e das compensações realizados (fl. 808).

2. *Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada interpôs impugnação, em 14/12/1999 (fls. 814/825), na qual, em síntese e fundamentalmente, alega que:*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13819.002852/99-63
Recurso n° : 125.984
Acórdão n° : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE O ORIGINAL
BRASILIA 06/01/05
<i>B. Moura</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

2.1. conforme art. 154, inciso I, da Constituição Federal a apuração da base de cálculo da Cofins deve seguir a sistemática da não-cumulatividade. Nesse mesmo sentido, o legislador ordinário fere também o princípio da isonomia ao permitir a não-cumulatividade para o Sistema Financeiro e proibir o mesmo tratamento aos demais contribuintes. Com a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, permitiu-se deduções da base de cálculo da Cofins, o que comprova sua não-cumulatividade. Por causa dessa legislação nova, pode-se concluir que desde 1988 era permitida a aplicação da não-cumulatividade na cobrança de Cofins, caso contrário, teríamos necessariamente a edição de uma Emenda Constitucional autorizando a partir do ano de 1998;

2.2. o ICMS-Substituição Tributária não compõe a base de cálculo. No caso da impugnante, os estados brasileiros estão obrigando-a a recolher o ICMS do transporte de veículos zero quilômetro no lugar do fabricante de automóveis e também em substituição às concessionárias de veículos, ou seja, não é sobre o seu faturamento como entende a fiscalização. Para comprovar isto, anexa-se cópia do Convênio ICMS 132, de 25 de setembro de 1992, que tem força de lei, conforme estipula a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975;

2.3. quanto às deduções denominadas "outras", cabe ressaltar que a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, previa, em seu art. 7º, a isenção (dedução/compensação) da contribuição nas vendas de mercadorias ou serviços destinados ao exterior. Em 1996, o citado artigo foi alterado pela Lei Complementar nº 85, 15 de fevereiro de 1996, trazendo em seu inciso I a exigência citada pelo autuante. Todavia, é bom lembrar que esta nova lei complementar retroagiu os seus efeitos desde 1º/04/1992, contemplando as atividades exercidas pela impugnante, ou seja, não existe mais dúvida quanto à ressalva no inciso VI. As demais deduções de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior teriam as suas condições estabelecidas pelo Poder Executivo e até a presente data não foi exigido que os outros serviços de exportação sejam realizados diretamente pelo exportador para serem dedutíveis da base de cálculo da Cofins. Desta forma a impugnante está agindo corretamente ao realizar a dedução autorizada pelo inciso VI do art. 7º da Lei Complementar nº 85, de 1996.

3. Essa impugnação foi apreciada por esta Delegacia de Julgamento por meio da Decisão nº 747, de 04/06/2001, de fls. 864/870, o que fez com que a contribuinte apresentasse recurso ao Conselho de Contribuintes (fls. 896/928). Recebido o recurso pela Terceira Câmara do Segundo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM ORIGINAL
BRASILIA 06 01 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Conselho de Contribuintes, acordaram os conselheiros, por unanimidade de votos, em anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, nos termos do Acórdão nº 203-08.695, de fls. 1739/1746, assim ementado:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL –
COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM
PRIMEIRA INSTÂNCIA – NULIDADE. A
competência para julgar, em primeira instância,
processos administrativos fiscais relativos a tributos
e contribuições administrados pela Secretaria da
Receita Federal é privativa dos ocupantes do cargo
de Delegado da Receita Federal de Julgamento. A
decisão proferida por pessoa outra que não o titular
da Delegacia da Receita Federal de Julgamento,
ainda que por delegação de competência, padece de
vício insanável e irradia a mácula para todos os
atos dela decorrentes. Processo ao qual se anula, a
partir da decisão de primeira instância, inclusive.”*

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas – SP julgou procedente o lançamento, mediante o Acórdão DRJ/SDR Nº 04.485/2003, assim fundamentado:

“5. Com relação à não-cumulatividade, o questionamento da impugnante se reporta, de fato, à constitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, o que não pode ser apreciado por esta turma de julgamento. Nesse aspecto, a jurisprudência administrativa tem o entendimento de que o controle da constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal – art. 102, I, “a”, III da CF/88. Portanto, é defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-la ao caso concreto.

6. Não obstante isso, recorde-se que a constitucionalidade da Cofins com base na Lei Complementar nº 70, de 1991, já foi submetida ao crivo do Colendo Supremo Tribunal Federal, cuja decisão no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 01-01-DF, de 01/12/93, foi a seguinte:

Por votação unânime, o Tribunal conheceu em parte da ação e, nessa parte, julgou-a procedente, para declarar, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do art. 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 03, de 1993, a constitucionalidade dos artigos. 1º, 2º e 10º, bem como da expressão ‘A contribuição social sobre o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13819.002852/99-63
Recurso n° : 125.984
Acórdão n° : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE CÓPIA ORIGINAL
BRASILIA 06 de 01, 05
<i>R. H. M. C.</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social', contida no art. 9º, e também da expressão 'Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação,(...)', constantes do art. 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30-12-91.

7. *Com relação ao ICMS-Substituição, a alegação da interessada revela-se improcedente. De fato, não há, no caso em tela, substituição tributária, uma vez que o ICMS, conforme a documentação anexada aos autos (fls. 929/1201) se refere à prestação de serviços de transporte, o qual é efetuado pela própria contribuinte. Por sua vez, o convênio citado e anexado pela autuada dispõe (fl. 855):*

Cláusula primeira – Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS devido na subsequente saída ou entrada com destino ao ativo imobilizado. (destaque acrescido)

8. *Pela leitura do dispositivo, está claro que o ICMS-Substituição somente ocorre quando o próprio fabricante ou o importador recolhem o ICMS devido pela transportadora. Para eles, o ICMS-Substituição não compõe a base de cálculo da contribuição. Não é esse o caso da autuada. Como já dito, as cópias dos recolhimentos do ICMS comprovam que foi recolhido o imposto devido sobre o seu próprio faturamento, originado do serviço de transporte efetuado. Destarte, não há que se falar em ICMS-Substituição.*

9. *Com relação às deduções denominadas "outras", esclareça-se que o fato de transportar mercadorias exportadas não torna esse transporte um serviço destinado ao exterior, ainda que o destinatário seja empresa exclusivamente exportadora ou mesmo empresa no exterior. Nos termos do disposto no inciso I do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, tanto em sua redação original como naquela dada pela Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, apenas a venda de serviços para o exterior é isenta da*

[Assinatura]
6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
FL.

Cofins. No presente processo, o que se infere é que a autuada presta serviços de transporte para Fiat Automóveis S.A., empresa sediada no Brasil. Dessa forma, não está caracterizada a ocorrência de prestação de serviços para o exterior e, portanto, é indevida a dedução da respectiva receita na apuração da base de cálculo da Cofins."

Em tempo hábil e fazendo prova da observância do requisito de admissibilidade de arrolar bens e direitos no valor equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão (fls. 894/896 e 1721/1727)), a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 1763/1774, no qual, em suma, além de reiterar os argumentos expendidos anteriormente, invoca a decadência da presente exigência em relação aos períodos de apuração de abril de 1992 a outubro de 1994, haja vista o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, bem como deduz argumentos no sentido de que somente comporiam a base de cálculo da contribuição receitas efetivamente auferidas pela pessoa jurídica no desempenho de suas atividades operacionais, não considerando, assim, como receita valores que simplesmente transitam pelo caixa da empresa, sem ser receita própria, como seria o caso das receitas que transferiu a terceiros (subcontratados).

É o relatório. //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/05/05
<i>S. Hamada</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

No que pertine à prejudicial de decadência somente argüida na fase recursal, dela tomo conhecimento por constituir matéria de ordem pública.

Contudo, a tese de que o prazo para a constituição do crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS é de 05 anos, contados da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, não pode prosperar.

Essa matéria foi recentemente objeto de deliberação pela Egrégia Segunda Turma da CSRF havendo prevalecido posição defendida pelo ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor do Acórdão nº CSRF/02-01.655, que aqui adoto. São as seguintes suas razões de decidir:

“A teor do relatado, o apelo ora em análise cinge-se à questão do prazo decadencial para constituição do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

¹Essa Contribuição, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e a da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pela contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

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

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

(...)

Parágrafo 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se

¹ Na elaboração deste voto, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE C... ORIGINAL
BRASÍLIA 06 01 05
<i>B. Moreira</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (destaquei).

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

Passemos, então, à análise das normas de decadência possíveis de aplicação ao caso em comento.

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

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

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

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

(...)

Agora, a norma específica para as contribuições que compõem a Seguridade Social, prevista no artigo 45 da Lei 8.212/1991:

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

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

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

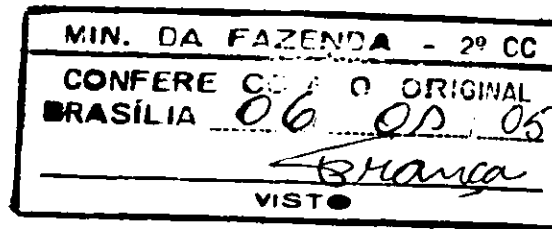
Como se pode observar claramente no artigo 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para o Cofins é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esse artigo parece ser incompatível com o art. 173

9



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728



2º CC-MF
Fl.

do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo deve então prevalecer: o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

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

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer²:

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

(...)

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

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

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal

² TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE O ORIGINAL
BRASILIA 06 00 05
<i>Moreira</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

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

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

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

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

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

(...)

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFER. BRASIL	O ORIGINAL
06	06
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

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

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

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

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei 8.212/1991 que fixou em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFER	O ORIGINAL
BRASILIA	06/00:05
<i>[Assinatura]</i>	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, ai sim é de 05 anos, como estabelecido na norma geral.

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

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas politicas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso, como fez a União, no caso específico da Cofins e das demais contribuições para a Seguridade Social.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/05
<i>B. Balera</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade, que, atualmente os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na Taxa Selic.

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

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

Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.

Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Adverta-se, para lago, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.

É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, da Lei Suprema).

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

(...)

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06 01 05
<i>Francisca</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

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

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

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza³:

o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN)- o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigia-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

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

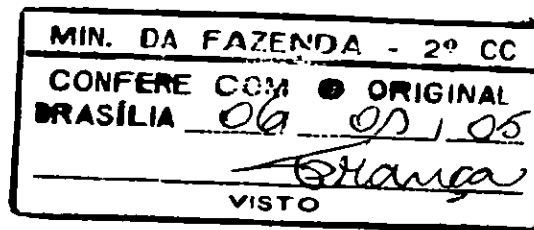
Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

³ (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728



2º CC-MF
Fl.

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

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

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.

Diante do exposto, não se pode deixar de reconhecer que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins, é de 10 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído."

Assim sendo, a decadência postulada neste recurso não se operou, pois o auto de infração em tela foi lavrado antes de exaurido o prazo decenal para a sua constituição, uma vez que dele foi dada ciência à contribuinte em 17/11/1999 e os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período de abril/92 a dezembro/94, março/95, maio/95 a junho/95, agosto/95 a novembro/97, janeiro/98, fevereiro/98, abril/98 a julho/98 e de setembro/98 a dezembro/98.

Quanto à glosa da exclusão da base de cálculo da COFINS (Demonstrativo de fls. 65/70) das receitas auferidas pela Recorrente na prestação de serviços de transporte a empresas exportadoras sediadas no país no que respeita às mercadorias por estas exportadas, conforme indicado na listagem do faturamento relativo aos conhecimentos de transporte emitidos pela Recorrente no período fiscalizado (fls. 130 a 790), incensurável o procedimento do Fisco.

Com efeito, ao contrário do propugnado pela Recorrente, a isenção da COFINS relativa a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, seja na redação original do art. 7º da Lei Complementar nº 70/91⁴, seja na redação dada pela Lei Complementar nº 85/96⁵,

⁴ Art. 7º. É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços, destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

16



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 06/01/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF Fl. _____

que retroagiu seus efeitos a 01/04/1992, impõe, na hipótese de serviços, que ele seja prestado diretamente pelo exportador ou equiparado a exportador (incisos I e V), mediante o recebimento de divisas, o que não é o caso da Recorrente.

À evidência, a hipótese dos autos também não se enquadra em nenhuma das previsões de exportação indireta de produtos de que tratam os incisos II, III e IV do art. 7º da LC nº 70/91, na redação dada pela LC nº 85/96. Tampouco na previsão residual do inciso VI (“demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior”), porquanto a Recorrente não realizou “venda de serviços para o exterior” e além do mais a eficácia deste dispositivo estava atrelada às “condições estabelecidas pelo Poder Executivo”.

De se notar a hipótese dos autos não encontraria guarida também nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo através do Decreto nº 1.030, de 29/12/93, que então havia regulamentado o art. 7º da LC nº 70/91:

“Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e

⁵ Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/05/05
<i>Rhanna</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

- a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;*
- b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;*
- c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;*
- d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.”*

Portanto, em havendo a norma legal estabelecido nitidamente quais seriam os pressupostos e os beneficiários da isenção em tela é impróprio pretender valer do seu sentido teleológico (finalidade) – desonerar as exportações de encargos tributários para facilitar o acesso ao mercado internacional às empresas brasileiras – para estendê-la a situações não contempladas, em flagrante colisão com o disposto no art. 111 do CTN, o que aí sim configuraria um verdadeiro “absurdo”.

No que pertine à questão da “não-cumulatividade”, em face da exigência da COFINS nos moldes LC nº 70/91 agitada neste processo, com razão a decisão recorrida ao situá-la como dizendo respeito à constitucionalidade da exação, pois foi nesta seara em que a então impugnante deduziu suas razões, inaugurando o litígio única e exclusivamente sob este aspecto. Daí ter sido esta questão rechaçada pela decisão recorrida por constituir matéria defesa ao exame da esfera administrativa, especialmente, *in casu*, que além da citada decisão do STF na Ação Direta de Constitucionalidade nº 01-01-DF, de 01/12/93, proclamando a constitucionalidade da LC nº 70/91, há decisão transitada em julgado⁶ que não acolheu a pretensão da Recorrente de ver subtraída da exigência da COFINS postulando a inconstitucionalidade de sua matriz legal por dentre outras alegações as de não observar o princípio da não-cumulatividade (CF/98, artigos 154, I e 195, § 4º), decisão essa que faz lei entre as partes.

É certo que nos recursos apresentados a Recorrente procurou dar um novo enfoque a esta matéria situando-a na questão da abrangência do conceito de receita bruta, invocando jurisprudência deste Conselho no sentido de que somente comporiam a base de cálculo da contribuição receitas efetivamente auferidas pela pessoa jurídica no desempenho de suas atividades operacionais, não considerando, assim, como receita valores que simplesmente transitam pelo caixa da empresa, sem ser receita própria.

⁶ AMS nº 92.0009892-4 (fls. 48/64).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 06/01/05
<i>B. Rocha</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

E, segundo a Recorrente, esse seria o caso das receitas que transferiu a terceiros (subcontratados).

Acontece que questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e que só vem a ser demandada na petição de recurso constitui matéria preclusa, da qual não se toma conhecimento.

Pois, se o contribuinte não impugnou determinada matéria, é evidente que o julgador *a quo* não a apreciou, e não tendo sido objeto de julgamento, não compete ao Conselho examiná-la, simplesmente porque haveria de ferir o princípio do duplo grau de jurisdição. Tal qual no Processo Civil, o Processo Administrativo Fiscal, regulamentado pelo Decreto nº 70.235/72, adota literalmente o princípio da concentração:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.”

Nessa mesma linha, o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Não é lícito, portanto, inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*. Comina-se a esses casos a perda da faculdade processual de contestar, por força do princípio da preclusão.

Finalmente, no que concerne à glosa da exclusão do ICMS embutido no faturamento da Recorrente, consoante listagem do faturamento relativo aos conhecimentos de transporte emitidos pela Recorrente no período fiscalizado (fls. 130 a 790), recolhidos a título de “ICMS NORMAL SOBRE TRANSPORTES”, como se verifica nas guias de recolhimento acostadas às fls. 72 e ss., não há muito que acrescentar aos bem lançados fundamentos da decisão recorrida.

Vale apenas registrar a guinada de 180º no recurso da Recorrente nesta questão, pois lá na impugnação, invocando os Convênios do ICMS que anexou aos autos, especialmente o Convênio ICMS 132, de 25 de setembro de 1992, disse que os estados brasileiros estariam obrigando-a a recolher o ICMS do transporte de veículos zero quilômetro no lugar do fabricante de automóveis e também em substituição às concessionárias de veículos, enquanto agora alega que o ICMS nos termos daquele convênio, não está a cargo das empresas transportadoras e, portanto, não comporia o preço do serviço e, conseqüentemente, o seu faturamento, frisando que o ICMS caberia à montadora e aos importadores dos veículos automotores, contribuintes substitutos “*ex vi legis*” (Cláusula primeira do Convênio nº 132/92).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/08/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Aqui não importa adentrar no mérito se o tal convênio se subsume à hipótese dos autos, a despeito de sem dúvida eleger como contribuintes substitutos as montadoras e os importadores dos veículos automotores, tanto é que outro não foi o fundamento da decisão recorrida para infirmar a alegação da Recorrente de ser contribuinte substituto nele baseada, com vistas a excluir o ICMS por ela recolhido da base de cálculo da contribuição.

Digo isto porque nos autos é incontroverso que o ICMS compôs o faturamento da Recorrente, o que agora até mesmo é reconhecido pela Recorrente, sem emanar de uma situação em que ela estaria na condição de “contribuinte substituto”.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

[Assinatura]
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 06.01.06
<i>Shanã</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

Embora tenha aderido à tese do ínclito relator em relação ao prazo decadencial de cinco anos da COFINS, quanto à sua conclusão, tendo em vista o entendimento majoritário nesse sentido da CSRF, que tem como uma das funções uniformizar a jurisprudência das Cortes administrativas, mantenho minha convicção de que, por ter natureza tributária, as contribuições sociais também têm a decadência regida pelo CTN, norma complementar tributária de caráter nacional, conforme a seguir exponho.

Entendo que a decadência da COFINS, vez tratar-se, incontestavelmente, de tributo, rege-se pelo prazo estipulado em lei complementar, nos termos do que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, "b", e em havendo lei complementar válida regulando-a, ela é que deveria ser aplicada.

Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias⁷, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo a COFINS uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

Estreme de dúvidas, que a matéria decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadências distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

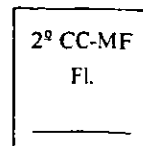
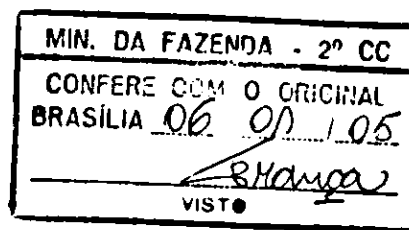
Aliomar Baleeiro⁸ já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946 o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não

⁷ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

⁸ *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra “Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro”⁹, historia o termo “normas gerais de direito financeiro”, quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

“Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

“...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral”.

....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhece o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc.”(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos¹⁰, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

“Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais

⁹ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.

¹⁰ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Gerardo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06 09 06
<i>Blanca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. "

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro¹¹, quando afirma:

"É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos" (sublinhei).

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges¹², quando afirmou:

"Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar. "

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

¹¹ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.

¹² *In Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06.00.105
<i>Bhangra</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

"...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União."

A Constituição atual, em seu art. 146, III, "b", procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza¹³, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro", pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, quer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia à norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência com a ínclita relatora, vez ela entender que a Lei nº 8.212/91 é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

Por isso, que à COFINS aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o status de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário..

Nesse sentido, o entendimento do TRF da 4ª Região¹⁴, aresto¹⁵, cuja ementa abaixo transcrevo:

"Contribuição Previdenciária. Decadência.

¹³ O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema". "Normas Gerais de Direito Tributário", in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.

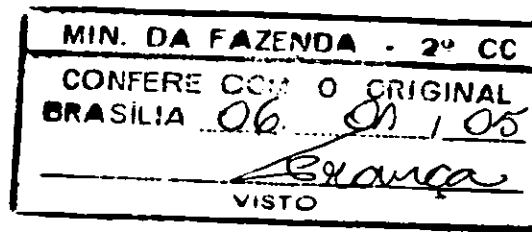
¹⁴ Apenas a título de ilustração, o TRF4, por sua corte especial, conforme julgamento na Arguição de Inconstitucionalidade em AI 2000.04.01.092228-3/PR, em 22/08/2001 (DJU 05.09.2001), entende que "É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando-se, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal".

¹⁵ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728



2º CC-MF
Fl.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes."

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que *"Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita..."*¹⁶

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou 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 acolhidos."

Como no presente caso houve antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homologação, a decadência, rege-se-ia pelo art. 150, § 4º, contando-se, a partir da ocorrência do fato gerador, cinco anos.

Contudo, a partir das Sessões de maio deste ano passo a acompanhar a jurisprudência majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF/02-01-655 no sentido de que a decadência da COFINS é de dez anos, vez ter o legislador ordinário assim determinado no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, e tendo em conta que tal norma não foi declarada inconstitucional, portanto, estando dotada de toda validade e eficácia.

¹⁶ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13819.002852/99-63
Recurso nº : 125.984
Acórdão nº : 202-15.728

Por isso, ressalvada minha posição pessoal, é de ser negado provimento quanto a ocorrência da decadência do prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sob análise.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004


JORGE FREIRE

