



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	11 / 08 / 05
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARÍLIA
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

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.

INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. Comprovado que a entidade não cumpre os requisitos e condições legais que a enquadre como beneficiante de assistência social, há de ser exigida a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com os devidos encargos legais, de acordo com a legislação de regência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

Na forma do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

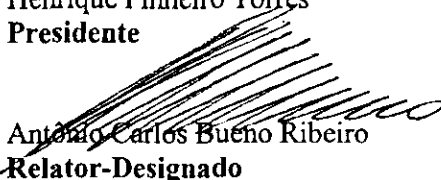
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARÍLIA.

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 (Relator) e Adriene Maria de Miranda (Suplente), quanto à decadência. Designado o Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Nayra Bastos Manatta votaram pelas conclusões na matéria principal.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Jorge Freire.

Ausente o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/95
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

Recorrente : ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARÍLIA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS concernente aos fatos geradores compreendidos entre 30.04.1992 e 31.12.1995, no valor histórico total de R\$ 70.307,53.

Intimada em 12.06.97, apresentou a Contribuinte a impugnação de fls. 768/801, aduzindo, em apertada síntese, que (i) seria isenta da Cofins na forma do inciso II do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91; (ii) não teria os AFTN indicado que legislação a Contribuinte infringiu para não gozar de isenção, carecendo o lançamento de precisão, segurança e certeza jurídica, (iii) cerceamento de defesa, (iv) não estaria sendo observada a Lei nº 9.430/96 que estabelece o processo que deve ser seguido para a suspensão da isenção, (v) que os documentos de fls. 631/648 e 668/670 foram ilegalmente apreendidos e, (vi) teria decaído o direito de efetuar o lançamento em relação aos meses de abril e maio de 1992.

Às fls. 813/823, acórdão lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, assim ementado:

“(…)

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, o direito de a 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.

COFINS. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

Instituição de educação sujeita-se ao recolhimento da Cofins.

Lançamento Procedente.”

Às fls. 831, Ofício expedido pela 2ª Vara Federal de Marília, informando sobre o deferimento da liminar nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.11.008024-2 que determinou o recebimento do Recurso Voluntário da contribuinte sem a necessidade de arrolamento de bens ou depósito recursal no valor de 30%.

Recurso Voluntário da Contribuinte, às fls. 863/913, basicamente repisando os argumentos já aduzidos em sede de impugnação.

Às fls. 930/939, Ofício expedido pela 2ª Vara Federal de Marília encaminhando cópia da sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.11.008024-2 denegando a segurança postulada.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

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

2ª CC-MF
Fl.

Às fls. 941, petição apresentada pela Contribuinte arrolando bens de sua propriedade.

É o relatório.

[Assinatura]

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/95
<i>Brança</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI

Verifico, inicialmente, que o Recurso Voluntário é tempestivo e trata de matéria de competência deste Egrégio Conselho. Instruído com arrolamento de bens de fls. 941, do mesmo conhecimento.

Como relatado, trata-se de auto de infração do qual a Recorrente fora intimada em 12.06.97, relativo à falta de recolhimento da COFINS concernente aos fatos geradores compreendidos entre 30.04.1992 e 31.12.1995.

Entendo ter se operado a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 12.06.92.

As contribuições sociais, dentre elas a COFINS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem especificadas.

Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149 da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar, afastando-se, portanto, eventual aplicação do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, sendo quinquenal o prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à COFINS. Por essa razão, à falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral prevista no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

"Art. 150....."

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

A partir da leitura do dispositivo legal acima transcrito, pode-se concluir que o Fisco não homologa o pagamento, diversamente do que possa parecer à primeira leitura, mas sim a atividade do contribuinte que deu azo à incidência do tributo, entendimento que compartilho com o d. Conselheiro José Antonio Minatel, *in verbis*:

"(...) *A*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

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

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

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologado o que não está pago.

(...)." (- 1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara , Ac. n.º 108-4393, Relator Conselheiro José Antonio Minatel)

Neste mesmo sentido vem decidindo a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, *in verbis*:

"... o que se homologa não é o pagamento, mas a atividade exercida pelo sujeito passivo; e se for expressa essa homologação deverá recair sobre o procedimento total do administrado...

6. Conseqüentemente, data venia dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento". (Ac. CSRF n.º 01-0.174/81, Relator Conselheiro Presidente Amador Outereiro Fernandez)

"Trata-se de matéria já objeto de decisão por parte desta Câmara Superior, exaustivamente analisada no voto proferido pelo insigne Conselheiro Presidente, Dr. Urgel Pereira Lopes, conforme, Acórdão n.º CSRF/01-0.370, de 23.09.83, do qual pedimos venia para transcrever as conclusões:

'a) nos impostos que comportam o lançamento por homologação, como, por exemplo, o IPI, o ICM e, neste caso, o imposto de renda na fonte, a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

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

2º CC-MF
Fl.

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

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

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

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

f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em caso de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-á que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada". (Ac. CSRF n.º 01-01.036/90, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral)

Por essas razões, declaro a decadência do direito do Fisco de proceder ao lançamento da referida contribuição relativamente aos fatos geradores anteriores a 12.06.92.

Quanto ao mérito propriamente dito, aduz a Recorrente ser entidade beneficente, isenta, portanto, do recolhimento da COFINS, na forma do inciso II do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91:

"Art. 6º. São isentas da contribuição:

I – omissis;

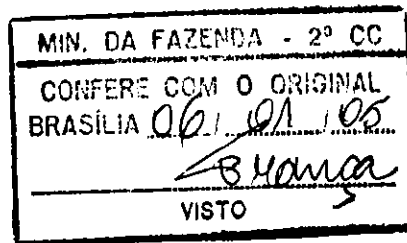
II – omissis;

III – as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803



Este artigo, atualmente revogado, representa, para mim, mero reflexo da norma insculpida no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, segundo o qual *“são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”*

Entretanto, diversamente do que possa parecer, não pode a Constituição Federal instituir ou criar tributos, mas sim estabelecer limitações às competências tributárias outorgadas aos entes da federação, dentre as quais as imunidades subjetivas e objetivas. Da mesma sorte, não poderá a Carta Magna instituir isenções, estando estas limitadas às leis ordinárias. Sobre imunidade tributária, Aliomar Baleeiro (*in* “Imunidade e Isenções Tributárias”, Revista de Direito Tributário nº 1, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977, p. 70):

“...a imunidade como uma exclusão da competência de tributar. Uma exclusão só pode ser proveniente da Constituição, pois é esta quem dá competência, e uma Constituição nada mais é do que um feixe de competência.

(...)

Então, a exclusão da competência tributária só pode ser feita pela Constituição. Imunidade e regra constitucional são indissociáveis. Só pode haver, de imunidade, aquela que a Constituição estabelece, excluindo a possibilidade de se decretar um imposto sobre uma determinada pessoa ou sobre determinada coisa, ou sobre determinada atividade, ou sobre essas três coisas, ou sobre duas delas reunidas.”

Essa, também, a lição de Paulo de Barros Carvalho (*in* “A imunidade como Limitação à Competência Impositiva”, São Paulo, Malheiros, 1995, p. 37) que vislumbra com clareza a distância entre a imunidade e a isenção, ao sustentar:

“(...) uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra da isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo (...).”

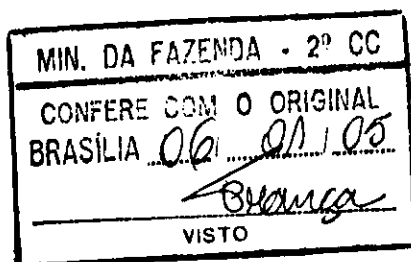
Note-se, então, que imunidade e isenção ocupam planos diferentes, não guardando quaisquer semelhanças, razão pela qual não pode a norma constitucional conferir isenção, da mesma forma como não pode a regra legal estabelecer imunidade.

Por essa razão, tenho para mim que a regra insculpida no § 7º do artigo 195, da Carta Magna, apesar de literalmente referir-se à isenção, **trata de verdadeira hipótese de imunidade tributária.**



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803



2ª CC-MF
Fl.

De fato, as controvérsias suscitadas quanto à autêntica natureza de imunidade tributária de que se reveste aquela norma constitucional, a despeito da incorreção técnica do constituinte ao se referir à isenção, foram há muito equacionadas pela doutrina e inteiramente superadas pela jurisprudência oriunda do Egrégio Supremo Tribunal Federal, como exemplifica o excerto extraído do voto exarado pelo Ex.^{mo} Sr. Ministro Celso Mello, no julgamento do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 22.192/DF:

“A análise da norma inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição permite concluir que a garantia constitucional da imunidade pertinente à contribuição para a seguridade social só pode validamente sofrer limitações normativas, quando definidas em sede legal, como requisitos necessários ao gozo da especial prerrogativa de caráter jurídico-financeiro em questão.

Sendo assim, tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional –, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à ora recorrente, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.

Desse modo, entendo assistir plena razão ao eminente Ministro Oscar Dias Corrêa, quando, em substancioso parecer – em que respondeu a consulta formulada pela Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia – conclui, com inteira procedência, que:

I – O texto constitucional do art. 150, VI, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a taxação das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, objetivou estimular a prestação desses serviços, que elas realizam, em nome dele Estado, e seria um contra-senso taxar atividades que se exercem para complementar as que não têm condições de cumprir.

II – Da mesma maneira, ao isentar as entidades assistenciais da beneficência social das contribuições para a seguridade social, teve o mesmo objetivo de facilitar-lhes a expansão da prestação dos serviços, desonerando-as desses ônus que as atinjam.

III – Tratando-se de normas inseridas no texto constitucional, são comandos para todos, a começar do legislador ordinário, que a elas deve obediência, e representam autêntica imunidade que veda sejam atingidas por normas de inferior hierarquia.

IV – Só os requisitos da lei são exigências válidas para o gozo do benefício, quer a vedação do art. 150, VI, quer a imunidade do art. 195, § 7º da

A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

Constituição, e resumem-se nos termos do art. 14 do CTN (lei complementar, nessa parte recepcionada pelo texto constitucional).

(...)

VI – Tem, pois, a Consulente direito líquido e certo à imunidade, de que, como instituição reconhecida legalmente, preenchidos os requisitos da lei, goza. O que o Supremo Tribunal Federal reconhece.'

Assim sendo, conheço e dou provimento ao presente recurso, para, em concedendo o mandado de segurança impetrado pela recorrente, reformar o acórdão ora impugnado e reconhecer inexigível a contribuição ora questionada, por efeito da imunidade estabelecida pelo art. 195, par. 7º, da Constituição, eis que a Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia é entidade beneficente de assistência social, que atende a todas as exigências estabelecidas em lei.(...)"

Destarte, justamente por reconhecer a relevância do papel de entidades como a Recorrente no cenário nacional, no qual a ineficiência dos sistemas educacionais e de assistência públicos talvez sejam a tradição mais prestigiada por todos os governos, achou por bem o Constituinte Originário subordinar a regulação da matéria ao âmbito exclusivo das leis complementares, estabelecendo, incontornavelmente, no artigo 146 da Constituição Federal:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;"

Nessa linha de raciocínio, entendo que os requisitos de lei necessários à fruição da imunidade tributária a que busca a Recorrente encontram-se exaustivamente elencados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

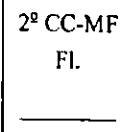
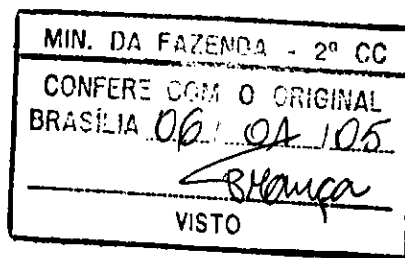
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803



§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos."

Nessa linha de raciocínio, tenho como ilegal, por afronta ao artigo 14 do CTN, o disposto no artigo 55 da Lei nº 8.212/91 – mesmo porque, por se tratar este último diploma legal de mera lei ordinária, não poderia seu artigo 55 estabelecer quaisquer novas condições ao gozo da imunidade tributária conferida às entidades de assistência social pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Contudo, verifica-se, no presente feito, que a Recorrente não aplicou integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, deixando de cumprir o disposto no inciso II do mencionado artigo 14 do Código Tributário Nacional, como se evidencia do seguinte trecho extraído do Termo de Constatação Fiscal de fls. 214/227:

"1- aquisição de grande quantidade de calcário da empresa Calpar Com. De Calcário Ltda., que, consoante observa-se dos conhecimentos de transportes rodoviários de cargas (vide doc. de fls. 319/334), as mercadorias foram entregues na Fazenda Água Limpa, de propriedade do senhor Márcio Mesquita Serva, Diretor-presidente da entidade (vide doc. de fls. 335).

2- aquisição de fertilizantes da empresa Adubos Trevo S.A. que, conforme observa-se nas notas fiscais juntadas por cópias às fls. 336/337, foram entregues na Fazenda Água Limpa.

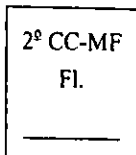
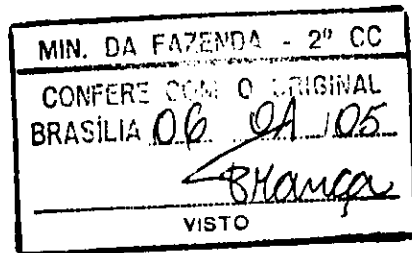
3- aquisição de serviços de concretagem junto à empresa Murian Concreto Ltda., que foram utilizados na construção de prédio residencial (01 dormitório), localizado na rua Oscar Muniz Sampaio, 253, na cidade de Marília –SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio o senhor Márcio Mesquita Serva(v. doc. de fls. 365/338/362).

3.1- Embora tenham sido emitidas cartas de correção alterando o nome do destinatário dos serviços, número de CGC e endereço constante nas notas fiscais emitidas, a empresa declarou que os serviços foram efetivamente prestados no endereço acima(vide doc. de fls. 363).

3.2- O senhor Antonio Calogero, que é sócio e mestre de obras da empresa J. A. Empreiteira s/c Ltda, e que recebeu na obra acima referida, vários dos serviços prestados pela empresa Murian Concreto Ltda.(vide assinaturas nos rodapés das notas fiscais modelo 1 às fls. 345/346), declarou que realmente recebeu o concreto na obra localizada na rua Oscar Muniz Sampaio, 253, e que no ano de 1995 (ano de emissão das notas fiscais) sua firma não prestou qualquer serviço junto a obras localizadas no Campus Universitário da UNIMAR (vide termo às fls. 362).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

3.3. – O contrato de prestação de serviços de concretagem também foi feito em nome da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., embora os serviços tenham sido pagos pela Associação de Ensino (vide docs. 401/403).

4- aquisição de serviços de concretagem junto à empresa Murian Concreto Ltda., que foram utilizados na construção de prédio residencial (02 dormitórios), localizado na rua Manoel dos Santos Cheira, nº 354, na cidade de Marília –SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio o senhor Márcio Mesquita Serva(v. doc. de fls. 391/400).

5- aquisição de vidros e de serviços de colocação dos mesmos junto à empresa Perez e Cia Ltda, para serem utilizados em obra localizada na Fazenda Água Limpa, conforme orçamento juntado por cópia à fl. 404 e nota fiscal nº 23516, série b-1 (vide doc. de fl. 406), emitida por aquela empresa, onde consta a inscrição "Obra Fazenda Água Limpa".

6 – aquisição de serviços de concretagem junto à empresa Concretex S.A. efetuados em obras na Fazenda Água Limpa, conforme faz prova as notas fiscais série b-02, nos. 26926 e 26930, e nota fiscal série a, nº 008658 (vide doc. Fls. 407/409, onde constam a anotação "Fazenda água Limpa" além da assinatura do senhor Mozarth José Neves, funcionário da aludida fazenda (vide doc. de fl. 410), como recebedor dos serviços prestados.

7- aquisição de material e mão de obra utilizados para reforma de 4 casas de colônia, localizada na Fazenda Água Limpa, a operação fica evidenciada através do expediente juntado por cópia às fls. 411, assinado pelo sr. Marcos Ferreira Bachur, funcionário da referida fazenda, assim como pelas Ordens de Compras de fls. 412/414/416, que guardam correspondência com as notas de fls. 413/415/417.

8- aquisição de serviços e materiais para reparos efetuados em benfeitorias realizadas na Fazenda Água Limpa, junto a firma individual Sebastião Luiz Goulart Siqueira – ME, conforme nota fiscal de fl. 421 e pelo expediente de fl. 419, onde o Pró reitor Administrativo da entidade, para realizar obras na referida propriedade rural. Verifica-se a existência da autorização no rodapé do expediente, além de constar, no último parágrafo deste um campo destinado à indicação se a despesa deveria ser faturada em nome da Fazenda ou da Unimar. Fica assim demonstrado que é de praxe o procedimento de se faturar despesas da Fazenda Água Limpa em nome da Associação de Ensino Marília.

9- aquisição e fornecimento de peças de reforma de implementos agrícolas pertencentes a Fazenda Água Limpa, tal operação fica evidenciada através do expediente de fls. 422v, assinado pelo encarregado da fazenda, onde se solicita à contribuinte a compra de peças para reforma de implemento, bem como pela



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

ordem de compra nº 13648 (doc. de fls. 423) que guarda correspondência com a nota fiscal nº 000779 e orçamento emitidos pela empresa Ciamar Comercial Ltda. (vide doc. de fls. 424/425).

10- aquisição de 207 toneladas de calcáreo, para serem utilizados na Fazenda Água Limpa e no sítio Água Limpa. A operação fica evidenciada pela comunicação interna de fls. 426, onde o engenheiro agrônomo Sr. Ângelo Tadeu Daun, solicita a pró reitoria administrativa da UNIMAR autorização para compra da mercadoria a serem utilizadas nas propriedades rurais mencionadas, bem como pela ordem de compra nº 13770, emitidas pelo Depto. De Compras da Contribuinte e pela nota fiscal nº 004241, emitida pela cooperativa dos cafeicultores da região de Marília (docs. de fls. 427/428).

11- aquisição de pneus e serviços para manutenção de veículo saveiro de uso da Fazenda Água Limpa. A operação fica evidenciada através da coleta de preços e pela ordem de compras nº 13589, emitida pelo Depto. de Compras da Contribuinte, que guardam correspondência com a nota fiscal nº 32022, emitida pela empresa Campneus Líder de Pneumáticos Ltda. (vide doc. de fl 429/431).

12- aquisição de 4 pneus e serviços de balanceamento solicitados pela Fazenda Água Limpa. A operação fica evidenciada através da ordem de compra nº 0095, emitida pelo encarregado da propriedade rural, onde consta como fornecedora a UNIMAR e tendo como destinatário o senhor Marcos f. Butarelli chefe do almoxarifado da associação, mas também pela coleta de preços e ordem de compras nº 13592 emitidas pelo Depto. de Compras Da Contribuinte, que guarda correspondência com a nota fiscal nº 0002407, emitida pela empresa Odair Pneus Ltda (vide doc. de fls. 432/435).

13 – aquisição de materiais utilizados na atividade rural destinados à Fazenda Água Limpa. A operação fica evidenciada não só através da ordem de compra no. 0121, emitida pelo encarregado da propriedade rural, onde consta a fornecedora a UNIMAR, mas também pela coleta de preços e ordens de compras nº13809 e 13810, emitidas pelo Depto. de compras da associação, que guardam correspondência com as notas fiscais nº 01307, emitida pela empresa Ciamar Comercial Ltda (vide doc. de fls. 436/442).

14- – aquisição de materiais utilizados na atividade rural destinados à Fazenda Água Limpa. A operação fica evidenciada não só através da ordem de compra no. 0066, emitida pelo encarregado da propriedade rural, onde consta a fornecedora a UNIMAR e tendo como destinatário o senhor Marquinhos (Marcos F. Butarelli) chefe do almoxarifado da associação, mas também pela coleta de preços e ordens de compras nº 12730, 12728 e 12729, emitidas pelo Depto. de compras da contribuinte, que guardam correspondência com as notas fiscais nº 116781, 000547 e 0093, emitidas pelas empresas Comércio de Parafusos Marília Ltda, Rimag – Ferramentas e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

Máquinas Ltda. E Coferrag -Comércio de Ferragens Ltda., respectivamente (vide doc. de fls. 443/450).

15 - aquisição de pneus e câmaras para tratores destinados a Fazenda Água Limpa. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras nºs 14810, emitidas pelo Depto. de compras da contribuinte, que guarda correspondência com a nota fiscal nº 003541, emitida pela empresa Odair Pneus Ltda. (vide doc. de fls. 452/454).

16 - aquisição de 5000 litros de diesel solicitados à Fazenda Água Limpa. A operação fica evidenciada não só através da ordem de compra nº 0026, emitida pelo encarregado da propriedade rural, onde consta a fornecedora a UNIMAR e tendo como destinatário o senhor Marcos (Marcos F. Butarelli) chefe do almoxarifado da associação, mas também pela coleta de preços e ordens de compras nº 12849, emitida pelo Depto. de compras da contribuinte, que guardam correspondência com as notas fiscais nº 035517, emitidas pelas empresas UNIPETRO – Distribuidora de petróleo (vide doc. de fls. 455/458).

17 - aquisição de pneus e câmaras para tratores destinados a Fazenda Água Limpa. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras nºs 15787, emitidas pelo Depto. de compras da contribuinte, que guarda correspondência com a nota fiscal nº 00952, emitida pela empresa Campneus Lider de Pneumáticos Ltda. (vide doc. de fls. 459/461).

18 - aquisição de materiais para pintura de parede para serem utilizados no prédio de apartamentos 02 dormitório, denominado Residencial Márcia localizado na rua Oscar Muniz Sampaio, 262, na cidade de Marília – SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio - proprietário o senhor Márcio Mesquita Serva. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras nºs 15398, emitidas pelo Depto. de compras da contribuinte, que guarda correspondência com a nota fiscal nº 000966, emitida pela empresa Loja Brasileira de Tintas Ltda. (vide doc. de fls. 462/464).

19 - aquisição de materiais para pintura de parede para serem utilizados no prédio de apartamentos 02 dormitório, denominado Residencial Márcia localizado na rua Oscar Muniz Sampaio, 262, na cidade de Marília – SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio - proprietário o senhor Márcio Mesquita Serva. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras nos 15152 e 15153, emitidas pelo Depto. de compras da contribuinte, que guarda correspondência com a nota fiscal nº 624, emitida pela empresa Perracini Marília Tintas Ltda. e com as notas fiscais 001935 e 002134 emitidas pela empresa Comercial Chuveirão de Tintas (vide doc. de fls. 469/474).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

20 - aquisição de materiais para pintura de parede para serem utilizados no prédio de apartamentos 02 dormitório, denominado Residencial Márcia localizado na rua Oscar Muniz Sampaio, 262, na cidade de Marília -SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio - proprietário o senhor Márcio Mesquita Serva. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras n°s 14975, emitidas pelo Depto. de compras da contribuinte, que guarda correspondência com a nota fiscal n° 450, emitida pela empresa Perracini Marília Tintas Ltda. (vide doc. de fls. 475/477).

21 - aquisição de materiais hidráulicos para serem utilizados no prédio de apartamentos 01 dormitório, denominado Residencial Sinara, localizado na rua Oscar Muniz Sampaio, 253, na cidade de Marília -SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio - proprietário o senhor Márcio Mesquita Serva. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras nos 15770 e 15771, emitidas pelo Depto. de compras da associação, que guarda correspondência com a nota fiscal n° 003700 e 214717, emitida pela empresa Hidráulica HPM Com. E Repres. Ltda e Melhoramentos Materiais para Construções Ltda. (vide doc. de fls. 478/483).

22 - a entidade adquiriu e forneceu materiais hidráulicos nos prédios de apartamentos de 01 e 02 dormitórios, denominados Residencial Sinara e Residencial Márcia, localizados na rua Oscar Muniz Sampaio, 253 e 262 respectivamente, na cidade de Marília - SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio - proprietário o senhor Márcio Mesquita Serva. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras n° 15164, emitidas pelo Depto. de compras da associação, com a nota fiscal n° 212656, emitida pela empresa Melhoramentos Materiais para Construções Ltda. (vide docs de fls. 484/486).

23 - aquisição de materiais hidráulicos para serem utilizados no prédio de apartamentos 01 dormitório, denominado Residencial Sinara, localizado na rua Oscar Muniz Sampaio, 253, na cidade de Marília - SP, de propriedade da empresa SERVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio - proprietário o senhor Márcio Mesquita Serva. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras n°s 14163, emitidas pelo Depto. de compras da associação, que guarda correspondência com a nota fiscal n° 3305, emitida pela empresa Coferrag - Comércio de Ferragens Ltda. (vide doc. de fls. 487/490).

24 - aquisição de ferros para serem utilizados na construção apartamentos de 01 e 02 dormitórios, denominados Residencial Sinara e Residencial Márcia, localizados na rua Oscar Muniz Sampaio, 253 e 262 respectivamente, na cidade de Marília - SP, de propriedade da empresa SERVA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO 1

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20

Recurso nº : 112.458

Acórdão nº : 202-15.803

EMPREENDEIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., que tem como sócio - proprietário o senhor Márcio Mesquita Serva. A operação fica evidenciada pela indicação efetuada na coleta de preços e ordem de compras nº 15172, emitidas pelo Depto. de compras da associação, com a nota fiscal nº 000079, emitida pela empresa Bauru Chapas Com. De Ferro e Aço Ltda. (vide doc. de fls. 491/493).

25 - foi retirado do almoxarifado da entidade uma quantidade enorme de mercadorias com destino à Fazenda Água Limpa, conforme fica evidenciado nos controles do almoxarifado juntado por cópias às fls. 494/501).

26 - foi retirado do almoxarifado da entidade uma quantidade enorme de mercadorias com destino à construção dos prédios de 01 e 02 dormitórios, Residencial Sinara e Residencial Márcia, localizados, respectivamente, à rua Oscar Muniz Sampaio, nos 253 e 262, de propriedade da empresa Serva Empreendimentos Imobiliários Ltda., da qual o Sr. Márcio Mesquita Serva é sócio, conforme controle do almoxarifado juntado por cópias às fls. 502/511.

27 - de acordo com as Ordens de Compras emitidas pela Fazenda Água Limpa e juntadas por cópias às fls. 512/671, era procedimento usual a solicitação de materiais ao almoxarifado da Associação de Ensino."

Exemplificativamente, em sua impugnação e em seu recurso voluntário, chegou a Recorrente a afirmar que mantém convênio com a tantas vezes mencionada Fazenda Água Limpa e que as despesas acima transcritas seriam a contrapartida da instituição de ensino pelo uso da propriedade rural para que esta fosse utilizada por estudantes em estágios curriculares. Entretanto, dito documento, que, na forma do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, deveria ter sido apresentado junto com sua impugnação, não consta dos autos.

Quanto às demais despesas, observa-se que nenhuma delas se relaciona aos objetivos sociais da Recorrente.

Por estas razões, dou PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, tão-somente para reconhecer a decadência do direito-dever do Fisco de lançar créditos tributários relativos à COFINS anteriormente a 12.06.92.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004

[Assinatura]
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

VOTO DO CONSELHEIRO ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO
RELATOR-DESIGNADO

Assinalo que neste voto me deterei exclusivamente na matéria acerca da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, pois quanto à matéria principal, embora a maioria deste Colegiado divirja do relator originário na parte em que nega vigência ao disposto no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, votou de acordo com as conclusões do respeitável e bem lançado voto da lavra do ilustre conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski.

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:

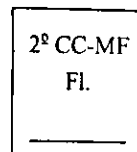
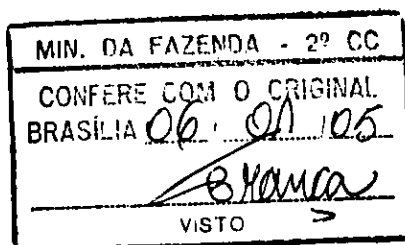
Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado,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

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 : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803



(...)

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 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.

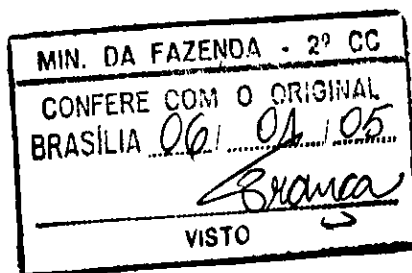
(...)

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803



2º CC-MF
Fl.

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 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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

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

2º CC-MF
Fl.

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 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 I-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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 06 01 95
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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, 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 acutillar. 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).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06. 01. 1995
<i>BKAMCA</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 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 políticas dotadas de competência constitucional para instituí-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06 04 05
<i>Blanca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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

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

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

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

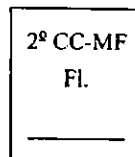
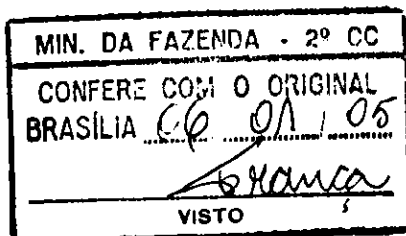
Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Adverta-se, para lago, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803



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

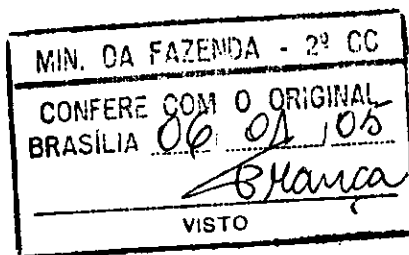
A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803



2º CC-MF
Fl.

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.

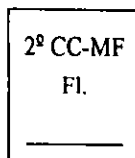
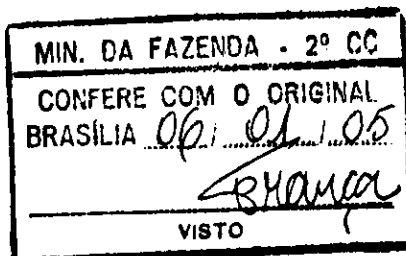
Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10830.000534/97-20
Recurso nº : 112.458
Acórdão nº : 202-15.803

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 no recurso não operou, pois o auto de infração em tela foi lavrado antes de esaurido o prazo decenal para a sua constituição, uma vez que dele foi dada ciência à contribuinte em 12/06/97 e os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores compreendidos entre 30.04.1992 e 31.12.1995.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO