



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 05 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

Recorrente : GRÁFICA E EDITORA O POPULAR LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES – inexistência de cerceamento do direito de defesa. Estando presentes todos os requisitos norteadores do processo administrativo fiscal, delineados no Decreto nº 70.235/72, e legislação aplicável à matéria, descabe a alegação de nulidade mencionada pela contribuinte. **Preliminar rejeitada.**

COFINS – DECADÊNCIA - A Lei nº 8.212/91 estabeleceu o prazo de dez anos para a decadência do PIS. Além disso, o STJ pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE PROVAS – Cabe ao sujeito passivo apresentar as provas que possui. O objeto da prova é o fato por provar-se. Prova, por definição, é a demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta.

COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO - A falta do regular recolhimento da contribuição nos termos da legislação vigente autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **GRÁFICA E EDITORA O POPULAR LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa;** e II) **no mérito, em negar provimento ao recurso:** a) **pelo voto de qualidade, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes para



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.000511/00-10

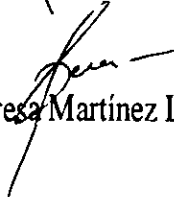
Recurso nº : 120.149

Acórdão nº : 203-09.007

redigir o Acórdão; e b) por unanimidade de votos, quanto as demais matérias.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martinez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins.

Eaal/cf



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

Recorrente : GRÁFICA E EDITORA O POPULAR LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente a períodos de apuração compreendidos entre os meses de janeiro/1994 a setembro/1999.

A contribuinte apresenta impugnação (fls. 219/221, 244/263 e 361/367), tempestivamente, ao auto de infração, alegando, em síntese, que:

1. a fiscalização aumentou indevidamente a base de cálculo em R\$30,00, no ano base de 1999, visto que considerou como receita tributável a alienação de ativos permanentes, o que é vedado pelo art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/1998;
2. não foram consideradas as compensações de R\$ 8.103,60, referente a 1998, considerando-se neste aspecto a correção monetária, na qual devem ser incluídos os expurgos inflacionários, além do que o Judiciário reconheceu o direito de compensar seus créditos;
3. a Autoridade Lançadora, nos anos de 1995 e 1996, glosou valores referentes a "Descontos Concedidos", sob a alegação de não "serem descontos incondicionais"; isto implica, à toda evidência, cercear o amplo direito de defesa, vez que a impugnante não teve como identificar quais seriam e quando teriam ocorrido esses "DESCONTOS", tornando o auto de infração nulo de pleno direito; traz à colação ementas de diversos arestos emanados do Conselho de Contribuintes;
4. os valores relativos a "Vendas Canceladas" e "Falhas Publicidade" também devem ser excluídos da base de cálculo; e
5. diante das razões expostas, espera seja declarado nulo o lançamento, por conter vício insanável e, caso assim não se entenda, que seja considerado improcedente, arquivando-se, em consequência, o auto de infração.

Por meio do Acórdão nº 188, de 30 de outubro de 2001, os julgadores da 4ª Turma da DRJ em Brasília-DF, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte o lançamento para excluir da tributação, relativamente à venda de ativo permanente, o seguinte montante da base de cálculo, em Real: 30,00, referente ao fato gerador de 03/99. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/1994 a 30/09/1999

Ementa: Nulidade

Não há que se falar de nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

Falta de Recolhimento

Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.

Exclusões da Base de Cálculo

Para fins de determinação da base de cálculo, excluem-se da receita bruta, entre outros, os valores relativos à receita decorrente da venda de bens do ativo permanente, às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.

Compensação

Compete às DRF efetuar a compensação, nos estritos termos das Instruções Normativas SRF 021 e 073/1997.

Exclusões da Base de Cálculo

Para fins de determinação da base de cálculo, excluem-se da receita bruta, entre outros, os valores relativos à receita decorrente da venda de bens do ativo permanente e às vendas canceladas.

Compensação

Compete às DRF efetuar a compensação, nos estritos termos das Instruções Normativas SRF 021 e 073/1997.

Lançamento Procedente em Parte”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso (fls 390/410) e, posteriormente, Razões Aditivas (fls. 420/436), onde, em apertada síntese, além de reiterar os argumentos expostos quando da apresentação da impugnação, invoca a figura da decadência no período de janeiro a novembro de 1994.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens, conforme IN SRF nº 26, de 06 de março de 2001.

É o relatório.



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ VENCIDA QUANTO A DECADÊNCIA

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

As matérias postas em discussão podem ser assim discriminadas: em preliminar, a nulidade do auto de infração; e como mérito: da decadência de parcial período; da insuficiência de recolhimentos; e das supostas compensações não consideradas.

Da nulidade do auto de infração

Aduz a recorrente que a Autoridade Lançadora, nos anos de 1995 e 1996, glosou valores referentes a "Descontos Concedidos", sob a alegação de não "serem descontos incondicionais", implicando, à toda evidência, cerceamento do amplo direito de defesa, eis que não teve como identificar quais seriam e quando teriam ocorrido esses "DESCONTOS", tomando o auto de infração nulo de pleno direito.

Equivoca-se a recorrente nas suas alegações preliminares.

O exame do ato administrativo, válido, revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, **motivo** e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infra-estrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.¹

Além do motivo, tanto o auto de infração como a decisão de primeira instância devem conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-la. Esta enunciação é obrigatória, e denominada de **motivação**. "*Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos. "Motivação" é a justificativa do pronunciamento tomado.*"²

Celso Antônio Bandeira de Mello, fundamentando-se na Constituição Federal, bem explica a questão da motivação:

"Perece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são "donos" da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, "todo o poder emana do povo (...)" (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como "Estado Democrático de Direito" (art. 1º, caput),

¹ MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

² JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

proclamando, ainda, ter como um de seus fundamentos a "cidadania" (inciso II), os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam."³ (destaca-se)

No presente caso, tanto a fundamentação do auto como a decisão emanada pela autoridade de primeira instância estão supridas de motivação.

A teoria das nulidades tem por objetivo defender o interessado contra atos ilegais, destituídos de validade, sem apoio na lei, já que ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei. Não é o caso dos autos. Em segundo lugar, a questão já se encontra pacificada pelo STJ ao decidir que " não se dá valor a nulidade, se dela não resultou prejuízo para as partes, pois aceito, sem restrições, o velho princípio: PAS DE NULITTE SANS GRIEF. Por isso, para que se declare a nulidade, é necessário que a parte alegue oportunamente e demonstre o prejuízo que ela lhe deu causa" (RESP 57329/SP-94/0036300-1-DJ 20/3/95). No entanto, nenhum prejuízo houve quando demonstrado que a autoridade administrativa simplesmente reconheceu como verdadeiros os fatos registrados em sua escrita contábil-fiscal, revertendo-se a prova, para que o próprio contribuinte demonstrasse a inconsistência no procedimento adotado. Acrescente-se – matéria de mérito - o fato de que em momento algum houve comprovação do "suposto" equívoco.

Nesse sentido, consta das razões de decidir pela autoridade de primeira instância que:

"O argumento de que não teve como identificar quais seriam e quando teriam ocorrido esses "DESCONTOS" é totalmente improcedente, visto que a descrição dos fatos literalmente expressa que a glosa das exclusões da base de cálculo foram os valores da conta "Descontos Concedidos" em 1996, por não serem incondicionais, conforme se comprova pela comparação dos Quadros "Informações Prestadas à SRF", folhas 10 a 11, e "Planilha de Bases de Cálculo do PIS, folhas 36.

Acrescente-se a isso o fato de que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza. No caso, inclusive, a autoridade administrativa reconheceu como verdadeiros os fatos registrados na escrita contábil-fiscal da autuada, não podendo então lhe atribuir o ônus da prova, o qual cabe a quem alega."

No mais, no que pertine à preliminar alegada, a contribuinte foi intimada e cientificada dos termos e auto lavrados, inexistindo qualquer tolhimento em seu direito de defesa, estando o processo devidamente instruído com todas as peças indispensáveis, cujos requisitos correspondem à perfeita descrição exigida pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93.

³ Curso de Direito Administrativo, 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

Portanto, em face do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

No mérito.

1) Do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário

A ciência do auto de infração se verificou em 27/01/2000, relativamente ao período de apuração: 01/1994 a 07/1999. Portanto, defendo estar parcialmente extinto o crédito tributário, sobre os períodos anteriores a dezembro de 1994.

Esta Câmara, no passado, por meio do Acórdão nº 203-08.265 (Sessão de 19/06/2002), já se posicionou no sentido de que as contribuições sociais devem seguir as regras inerentes aos tributos, e neste caso do CTN. A ementa desse Acórdão, pertinente ao PIS, no que diz respeito a decadência, possui a seguinte redação:

“Ementa: **NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.** As contribuições sociais, dentre elas “a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. 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. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, 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. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Preliminar acolhida. (...)”.

Também, sobre o assunto a CSRF já teve a oportunidade de se manifestar, pelo Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, onde se discutiu o FINSOCIAL.⁴

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 5 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO⁵: “A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma

⁴ Idem, Acórdão nº CSRF/02-0.950 – Rec. RD/201-0.328.

⁵ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*. RJ. 1996, p.10-11.



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém, jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações, porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge, o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.⁶

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁷ Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade, a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumida: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto

⁶ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

⁷ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



Processo nº : 10120.000511/00-10

Recurso nº : 120.149

Acórdão nº : 203-09.007

que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.

Análise doutrinária de alguns julgados do STJ.

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁸, que reconheceram, no passado⁹, o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier¹⁰ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do STJ referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Em terceiro lugar, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, par. 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, parágrafo 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º."*

Para o doutrinador Alberto Xavier¹¹, *a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência "é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentável,

⁸ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma-STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

⁹ atualmente, veja-se: RE nº 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE nº 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em RESP nº 101.407-SP (98 88733-4).

¹⁰ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pág. 7/13.

¹¹ Idem citação anterior.



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

O art. 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.¹²

O disposto no § 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera "*definitivamente extinto o crédito*" no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito. "*Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua "ressurreição" no segundo.*"¹³

Oportunas também as lições do doutrinador Luciano Amaro,¹⁴ assim transcritas:

"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade."

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹⁵ assim se manifestou sobre a matéria:

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuação por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para

¹² Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pág. 313/314.

¹³ Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" – Ed. Resenha Tributária, SP – 1976, pág. 15/16.

¹⁴ - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385

¹⁵ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, págs. 70 a 77.



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo”.

Feitas as considerações gerais, passo igualmente ao estudo especial da decadência das Contribuições.

A Decadência das Contribuições Sociais.

Por outro lado, a Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

O Conselho de Contribuintes, conforme já exposto, tem se manifestado no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

“FINSOCIAL/FATURAMENTO – DECADÊNCIA - Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, *caput* e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo quinquenal previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra “b”, da Carta Constitucional de 1988, que prevê que



Processo nº : 10120.000511/00-10

Recurso nº : 120.149

Acórdão nº : 203-09.007

somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

Da mesma forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Ac. CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

“DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra “b” da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento.”

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que a contribuição social segue as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que deve se submeter.

Diante de tudo o mais, no que diz respeito à Decadência, concluo que:

I - os fatos geradores relativamente à COFINS, objeto do presente lançamento, anteriores a dezembro de 1994, ocorreram há mais de 5 anos antes da ciência do auto de infração (27/01/2000) e, assim sendo, não pode a fiscalização, agora, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porque decaído está desse direito. Com efeito, em se tratando de tributo cujo lançamento é por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

II - no caso concreto, à evidência, inexistente dolo, fraude ou simulação, visto que não cogitou o Fisco de tais ocorrências; e

III - Inaplicável a Lei nº 8.212/91, conforme jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes.

Contando com a possibilidade de ser vencida na preliminar de mérito, passo ao exame das matérias subseqüentes como um todo.

Da insuficiência de recolhimento e exclusões da base de cálculo

Na verdade, o defendido pelo contribuinte em preliminar nada mais é do que a defesa de mérito. Analisando-se o período questionado, tem-se que, nos termos da Lei nº 9.718/1998, a COFINS é devida pelas pessoas jurídicas de direito privado a ser calculada com base no faturamento, correspondente à receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Já a Lei Complementar nº 70/1991 definiu o faturamento como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, admitidas as exclusões igualmente previstas na lei. Nesse



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

sentido, o fato gerador da COFINS está perfeitamente caracterizado nos autos que comprovam ter havido faturamento no período contemplado pelo lançamento de ofício, cujo montante constitui a base de cálculo da Contribuição.

No que diz respeito às exclusões, consta da Descrição dos Fatos, fl. 28, que foram glosados valores da conta "Descontos Concedidos" em 1995 e 1996, por não serem descontos incondicionais, fato este comprovado pela comparação dos valores integrantes da "Planilha de Bases de Cálculo da Cofins", fl. 36, com as "Informações Prestadas à SRF", alínea 2 da Especificação, fls. 07 a 10. Enquanto que para os períodos de 1997 a 1999, as exclusões da Planilha de folha 36 correspondem exatamente ao valor informado pela contribuinte na linha "Receitas Canceladas, devoluções, Descontos incondicionais", fls. 12 a 17. E mais, comparando-se a Planilha de folha 36 com os mapas da empresa de folhas 223/224, nota-se que o valor de Deduções de Vendas, soma das vendas canceladas com falhas publicidade, são iguais numa e noutra, significando dizer que as falhas publicidade e vendas canceladas foram computadas como exclusão pela fiscalização. Já as exclusões referentes ao exercício de 1994 foram contabilizadas diretamente nas contas de receitas, como estornos, fato também comprovado às folhas 36/37 com folhas 07. Registra-se que, quando a lei faculta excluir, entre outros, valores referentes a vendas canceladas e a descontos incondicionais concedidos, significa dizer que não são quaisquer descontos concedidos, mas os concedidos sem qualquer condição.

No mais, não trouxe o contribuinte a contraprova das alegações que contra o mesmo recaíram. Prova, por definição, é a "demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta" ("apud" De Plácido e Silva - Vocabulário Jurídico). Em suma, como ensina MOACYR AMARAL DOS SANTOS, *in* Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, vol. 2, Ed. Saraiva, SP, 1977, p. 288 "prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário". Aliás, em qualquer ramo do Direito, como regra, e no Tributário em especial, prevalece a máxima contida no brocardo latino "onus probandi incumbit ei Qui dicit".

No processo administrativo tributário, as provas dividem-se em diretas e indiretas. São diretas aquelas que fornecem ao julgador a idéia concreta do fato a ser provado; são indiretas aquelas relativas a outro acontecimento, que não propriamente aquele objetivado pela prova, mas que com ele se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato a provar mediante raciocínio dedutivo, que toma por base o evento conhecido.

Portanto, concluo estar correta a fiscalização quando glosou somente a inclusão dos "Descontos Concedidos" na rubrica Dedução de Vendas, constante da Planilha de folhas 223/224 e nas "Informações Prestadas à SRF" de folhas 7 a 10.

Da compensação

Sobre a matéria, consta da decisão de primeira instância o seguinte:

"Relativamente à compensação aventada pela impugnante cabe registrar que a utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada após o contribuinte anexar



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

ao pedido de restituição/compensação uma cópia do inteiro teor do processo judicial a que se referir o crédito e da respectiva sentença, determinando a restituição, o ressarcimento ou a compensação. (art. 17 da IN SRF 021/1997). E mais, os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, poderão ser utilizados, mediante compensação, independentemente de requerimento, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício. (art. 14 da IN SRF 021/1997).

Ademais, conforme folhas 354/355, está suficientemente comprovado que o não recolhimento da Cofins, em decorrência da compensação efetuada pela autuada, foi levado em conta pela ação fiscal, dado que os valores lançados no auto de infração correspondem à diferença entre as bases de cálculo apuradas e os débitos declarados pelo contribuinte em DCTF, débitos em cuja apuração a empresa computou os créditos que julgava ter direito."

Por outro lado, aduz a recorrente, à fl. 435, item 3.16 que (sic) "*A recorrente não concorda com tal afirmação, eis que as compensações de tributos resultantes da aplicação da Lei nº 9.430, de 1996, foram simplesmente abandonadas pela Fiscalização, que as tomou indevidas, considerando os tributos recolhidos como não quitados, cerceando, assim, o direito da RECORRENTE à compensação de tais valores, judicialmente autorizada."*

Na verdade, a contribuinte novamente aduz suas razões, mas deixa de apresentar provas para o convencimento do julgador. Nesse sentido é o art. 16, III, do Decreto nº 70235/72, com a redação dada pela Lei nº 8748/93, que assim dispõe: "o sujeito passivo apresentará os pontos de discordâncias e as razões e **provas que possuir**". Assim, cabe ao autuado indicar os pontos de discordâncias e com isto deduzir os fatos sobre os quais versará o litígio. Resumindo: o objeto da prova é o fato por provar-se. Por outro lado, *a posteriori*, em havendo créditos, outros que não utilizados, nada lhe impede de, mediante o instituto da compensação, assim proceder, desde que obedecida a legislação em vigor.

Como conseqüência, a falta do regular recolhimento da contribuição nos termos da legislação vigente autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

Considerando o acima exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento parcial para tão-somente admitir a ocorrência da decadência no período anterior a dezembro de 1994, negando provimento quanto aos demais itens.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

VOTO DO CONSELHEIRO VALMAR FONSÊCA DE MENEZES
RELATOR-DESIGNADO QUANTO A DECADÊNCIA

Em suas razões recursais, a recorrente alega decadência do lançamento efetuado e que, de acordo com o Código Tributário Nacional, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A este respeito, transcrevo o meu entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso nº 114.809, de cujo Acórdão retiro excertos, como razões de decidir:

“O instituto da decadência é ligado ao ato administrativo do lançamento e, portanto, faz-se mister tecer alguns comentários sobre esses institutos para, em seguida, concluirmos sobre a questão.

O Código Tributário Nacional – CTN classificou os tipos de lançamento, segundo o grau de participação do contribuinte para a sua realização, nas seguintes modalidades: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o qual é uma modalidade em que cabe ao contribuinte efetuar os procedimentos de cálculo e de pagamento antecipado do tributo, sem prévia verificação do sujeito ativo. O lançamento se consumará posteriormente através da homologação expressa, pela real confirmação da autoridade lançadora ou pela homologação tácita, quando esta autoridade não se manifestar no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Embora o Código Tributário Nacional – CTN utilize a expressão “homologação do lançamento”, não faz sentido se falar em homologar aquilo que ainda não ocorreu, haja vista que o lançamento só se dará com o ato de homologação. Daí porque, trata-se de homologação da atividade anterior do sujeito passivo, ou seja, trata-se de homologação do pagamento antecipado. Neste sentido é o entendimento de diversos tributaristas do País, entre eles José Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário, Rio, Forense, 1981, p. 465, 466 e 468” e Paulo de Barros Carvalho, em seu trabalho “Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição, em Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 3, fev. 1997, p. 72 e 73”.

No entanto, o artigo 10 da Lei Complementar nº 70, de 31.12.1991, estabelece que o produto da arrecadação da COFINS é componente do Orçamento da Seguridade Social e, por outro lado, a Lei ordinária posterior nº 8.212, de 24.07.91, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social,



Processo nº : 10120.000511/00-10
Recurso nº : 120.149
Acórdão nº : 203-09.007

estabeleceu, através do caput do art. 45 e inciso I, um novo prazo de caducidade para o lançamento das respectivas Contribuições Sociais:

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

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

A Lei nº 8.212/91 entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja, 25.07.91.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal, o que resulta no mesmo período de tempo citado.”

Acrescente-se, ainda, que, por força da vinculação deste Colegiado às normas legais vigentes, está afastada da sua competência a análise de disposição expressa em Lei, como no caso *in concreto*.

Diante do exposto, rejeito as arguições de decadência suscitadas pela defesa e, por isso, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003


VALMAR FONSÊCA DE MENEZES