



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10880.000341/98-30  
**Recurso n°** 10.880.0003419830 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-002.491 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de setembro de 2013  
**Matéria** COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** ZORBA TÊXTIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/07/1994

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.**

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

**PROVA PERICIAL. PRESCINDIBILIDADE.**

As perícias destinam-se à elucidação de questões técnicas intrincadas, e não à produção de provas que, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotada no processo administrativo fiscal.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/07/1994

**Ementa: TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 08 do STF.

**TERMO INICIAL.**

Ocorrendo antecipação do pagamento, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário passa a fluir da data de ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti. Ausentes os conselheiros Rosaldo Trevisan e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Em ação fiscal levada a efeito em face da contribuinte acima identificada foi apurada falta de recolhimento da COFINS, relativamente aos meses de abril de 1992 a julho de 1994. Conforme descrito no Termo de Constatação e Verificação de fl. 72, a empresa efetuou depósitos judiciais relativos a Cofins, durante o período de apuração 04/92 a 07/94, amparado no processo judicial de Medida Cautelar nº 92.0059512-0 da 9ª Vara Federal da Capital e que tais depósitos deverão ser convertidos em Renda da União. Durante esse mesmo período, conforme declaração IRPJ/93 — ano base 92, 94 — ano base 93 e 95 — ano base 94 e demais documentos apresentados, o contribuinte usou bases de cálculo menores para apuração da Cofins, pelo fato de excluir da receita valores do ICMS sobre vendas de mercadorias. A exação montou a R\$ 423.860,85.

Em impugnação, fls. 96 a 102, o autuado aventou a decadência de direito de constituição do crédito tributário, relativamente ao Período de apuração de abril a dezembro de 1992, com aplicação da regra do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN. Requereu perícia no tocante à definição da base de cálculo da Cofins. O julgamento da impugnação foi convertido em diligência (fls. 110 e 111), tendo em vista que a tabela preparada pela Fiscalização não esclarece se os valores da coluna "Glosa de Exclusão (ICMS)" já estão diminuídos do ICMS sobre as devoluções de Vendas (fl. 71). Tendo sido realizada a diligência, apurou-se que os valores correspondentes ao ICMS sobre devoluções de vendas estavam indevidamente incluídos na coluna "Glosa de Exclusão (ICMS)". Conforme consignado no Termo de Informação Fiscal de fl. 118, foi proposta retificação conforme quadro ali apresentado. Intimada a manifestar-se sobre as conclusões da diligência (fl. 117), o interessado não foi apresentada contestação (fl. 118-verso).

Finalmente, a DRJ/SPO1-9ª Turma julgou o lançamento procedente em parte, para excluir do lançamento as parcelas correspondentes ao ICMS sobre devoluções de vendas, conforme demonstrativo "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA DIFERENÇA DA COFINS" e o "DEMONSTRATIVO DE COFINS A RECOLHER", fls. 145 e 146. O Acórdão nº 03.268, de 6 de maio de 2003, fls. 141 a 147, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Período de apuração: 01/04/1992 a 31/07/1994*

*Ementa: COFINS. DECADÊNCIA.*

*O prazo decadencial da Cofins é de dez anos, conforme definido em legislação específica.*

*BASE DE CALCULO. ICMS SOBRE DEVOLUÇÃO DE VENDAS.*

*O ICMS incidente sobre devolução de vendas não integra a base de cálculo da COFINS.*

*PERÍCIA. INDEFERIMENTO.*

*Indefere-se o requerimento de perícia pois a sua finalidade foi satisfeita pela diligência efetuada.*

*Lançamento Procedente em Parte*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 9ª Turma da DRJ/SPO1. O arrazoado de fls. 176 a 186, após síntese dos fatos relacionados com a lide, inquina a decisão recorrida de nulidade, por não conhecer da manifestação apresentada em face das conclusões da diligência (Anexo B, fls. 197 a 200). Retoma o pedido de decretação da decadência do direito de constituição de crédito tributário relativamente a fatos geradores ocorridos antes do PA dezembro/1992. Combate a multa de lançamento de ofício, argumentando que a penalidade não se aplica no caso de pagamento em atraso. Repete o pedido de perícia para a correta apuração da base de cálculo, nomeando e qualificando o perito e formulando quesitos.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 176 a 186 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-SPO1-9ª Turma nº 03.268, de 6 de maio de 2003.

*Preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.*

Conforme relatado, a decisão recorrida assentou que o autuado nada opôs contra as conclusões da diligência. Este, no entanto, redarguiu, dizendo-se cerceado no exercício do direito de defesa, na medida da não apreciação do documento de fls. 197 a 201.

O referido documento, intitulado “Manifestação de Inconformidade”, datado de 12 de junho de 2000, não está assinado, nem se fez acompanhado de prova de seu protocolo.

Nesse contexto de falta de prova da sua apresentação, entendo que a arguição de nulidade não merece prosperar.

*Preliminar de decadência*

O AI de fls. 87 a 89 foi lavrado em 22/12/1997.

O Supremo Tribunal Federal publicou no Diário Oficial da União, do dia 20/06/2008, o enunciado da Súmula vinculante nº 08, *in verbis*:

*“Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:*

*Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

*Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.*

*Legislação:*

*Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.*

*Ministro Gilmar Mendes*

*Presidente”*

*(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)*

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Para a solução da presente lide, merecem ser colacionados os Acórdãos do STJ vazados nos seguintes termos:

No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a 1ª Turma do STJ assim se pronunciou:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO.*

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.*

*1. omissis*

*2. omissis*

3. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art.173, I, do CTN, segundo o qual 'direito de a Fazenda Publica 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 '.

4. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278.727/DF, Min.Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; AgRg nos ERESP 216.758/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 10.04.2006.

5. No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

6. Recurso especial a que se nega provimento."

Mais uma vez a 1ª Turma do STJ pronunciou-se sobre o tema:

*“EMENTA CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.*

1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais

*devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: 1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*

*3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

*4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN.*

*5. Recurso especial a que se nega provimento.*

É a orientação também defendida em doutrina:

*“Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos.” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011)*

*“Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do*

*qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4o do art. 150 em análise. A consequência – homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada” (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3a ed., p. 404).*

Assim, em havendo antecipação, total ou parcial, dos recolhimentos, conforme exige o art. 150, § 1º do CTN, o prazo decadencial fluirá a partir da ocorrência do fato gerador. Caso não haja recolhimento, aplicar-se-á a regra do inc. I do art. 173.

De salientar, por oportuno, que tal entendimento vai ao encontro do disposto no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.617/2008, de 1º de agosto de 2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18 de agosto de 2008, vinculando inarredavelmente esta instância de julgamento administrativo.

No caso concreto, o Termo de Constatação e Verificação de fl. 72 dá conta de que o autuado efetuou pagamentos, em m04/06/1992, 16/06/1992, 17/07/1992, 17/08/1992, 17/09/1992, 15/10/1992, 10/11/1992 e 09/12/2002, referentes, respectivamente, aos fatos geradores ocorridos em 30/04/1992, 31/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 31/10/1992 e 30/11/1992, tomando portanto a providência requerida no art. 150, § 4º do CTN, pelo que, em 22/12/1997, data da lavratura do Auto de Infração de fls. 87 a 89, estava decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos antes de 22/12/1992. Cancele-se portanto o lançamento das seguintes parcelas:

PA	VALOR TRIBUTÁVEL (R\$)
abr/92	R\$ 4.649,38
mai/92	R\$ 6.174,34
jun/92	R\$5.553,50
jul/92	R\$ 7.987,52
ago/92	R\$ 6.058,0
set/92	R\$ 4.730,19
out/92	R\$ 6.386,61
nov/92	R\$ 10.186,94

#### *Aplicação da multa de lançamento de ofício*

O recorrente rechaça a aplicação da multa de lançamento de ofício sob o argumento de que a mesma é inaplicável no caso de mora no pagamento de débitos. Trata-se de inovação recursal, pois a arguição não foi oferecida na impugnação.

Por preclusa, deixo de conhecê-la.

Veja-se, a propósito, o teor do artigo 473 do CPC, *verbis*: "é defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão."

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:<sup>1</sup>

*... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:*

*i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*

*ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*

*iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade.”*

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para questionar a aplicação da multa de ofício. Ultrapassada etapa processual da impugnação, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

#### *Pedido de perícia*

Muito embora o recorrente tenha adequado o seu requerimento à forma prescrita no inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972 – PAF, a providência mostra-se totalmente prescindível para o deslinde do presente litígio, considerando que a diligência realizada debruçou-se expressamente sobre a matéria. Nesse sentido, os quesitos formulados pelo recorrente, abaixo transcritos, são impertinentes:

*1 — Do valor tributável constante do Demonstrativo de Apuração da COFINS, foram subtraídas do valor do faturamento o valor das devoluções de vendas?*

*2 — Se os valores relativos parcela do ICMS estão incorporados ao Valor Tributável?*

*3 — No caso afirmativo do quesito 2, quais os valores considerados nos meses de apuração do Fisco?*

*4 — Descontando-se os valores indevidamente incluídos no valor tributável e as conseqüentes parcelas de juros e multa de ofício, qual seria o valor final devido?*

*5 — Se estão somados aos valores tributáveis as parcelas de ICMS das Devoluções de Vendas?*

*6 — No caso afirmativo do quesito 5, quais os valores mensais agregados indevidamente ao valor tributável?*

<sup>1</sup> MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, *apud* CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*, Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.

Processo nº 10880.000341/98-30  
Acórdão n.º 3403-002.491

S3-C4T3  
Fl. 207

Saiba o recorrente que as perícias destinam-se à elucidação de questões técnicas intrincadas, e não à produção de provas que, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotada no processo administrativo fiscal. Ademais, a busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que, regularmente intimado, tenha deixado de manifestar-se sobre os ajustes efetuados pela Fiscalização, em diligência empreendida a pedido da autoridade julgadora de primeira instância.

*Conclusões*

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso.

Sala de sessões, em 25 de setembro de 2013



Alexandre Kern