



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 02 / 04 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

Acórdão nº : 203-08.857

Recorrente : ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, consoante permissivo do § 4º do art. 150 do CTN. **Preliminar rejeitada.**

COFINS. DIFERIMENTO DA RECEITA DE CONTRATOS DE LONGO PRAZO. COMPROVAÇÃO. É aplicável à COFINS a tributação diferida de receitas de contratos do longo prazo, aplicando-se subsidiariamente a legislação do Imposto de Renda. Contudo, para fazer jus à forma diferenciada de tributação, é necessário que o contribuinte comprove a efetividade de tais controles internos, os valores cuja tributação cabe a postergação.

PROVA PERICIAL. LIMITES OBJETIVOS. Destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Tereza Martínez López (Relatora), Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o acórdão; **e II) no mérito, por unanimidade de**



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.
Eaal/cf



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

Recorrente : ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte, nos autos qualificada, foi lavrado auto de infração, exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, relativa a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1994, 1996 e 1997.

Consta do relatório elaborado pela autoridade singular, às fls. 382/384, o seguinte:

"(...) Ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 119 a 122, a autoridade fiscal relata que, em ação iniciada em 20/10/99 com o escopo de examinar a regularidade dos recolhimentos da COFINS em 1994 e de 1996 a 1999 (até junho), apurou-se o quanto segue:

a) No ano de 1994:

A empresa tributou apenas parte da receita de serviços contabilizada, justificando o diferimento do restante dos valores até o efetivo recebimento com base nos arts. 359 do RIR/94 e na IN SRF 21/79, conforme registrou no Livro Diário (fls. 30).

Intimada, não apresentou os controles específicos previstos no item 4 da IN SRF 21/79, nem a discriminação das datas de realização da receita diferida ou os DARF de pagamento da COFINS correspondente.

Não sendo verificada qualquer evidência de que os valores diferidos foram tributados, procedeu-se à reconstituição da base de cálculo de 1994 a partir do Livro Razão (fls. 33 a 65) e da planilha de consolidação de receitas de fls. 26.

b) No ano de 1996 e 1997:

A empresa realizou exclusões da base de cálculo conforme o registrado nas planilhas de fls. 22 e 23. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios de tais exclusões, a contribuinte informou, às fls. 06, que se tratava de receitas transferidas para outras pessoas jurídicas, conforme disposto no art. 3º, § 2º, inciso III da Lei 9.718 de 27/11/98. Contudo, esta lei só produziu efeitos a partir da publicação, não se aplicando a 1996 e 1997. Desta forma foram desconsideradas as exclusões e reconstituída a base de cálculo a partir das planilhas de fls. 22 e 23.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

Com base nos valores recalculados, feita a imputação dos pagamentos, constatou-se a existência de débitos remanescentes nos períodos de 01/94 a 12/94, 01/96, 03/96, 06/96 a 11/96, 01/97, 03/97, 04/97, 06/97 a 08/97, 10/97 e 12/97, lavrando-se o presente auto de infração.

c) Débitos Apurados

O fiscal informa ainda que os recolhimentos relativos ao ano de 1995 já haviam sido objeto de ação fiscal anterior, sendo portanto excluídos da presente auditoria.

As bases legais da exigência encontram-se elencadas no quadro "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legais" (fls. 130).

Cientificada da exigência fiscal em 15/03/2000, a contribuinte contra ela se insurgiu em 14/04/2000, por meio da peça impugnatória de fls. 137 a 142, na qual, em síntese, alega:

a) a Lei Complementar 70/91 instituiu a COFINS incidente sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza, hoje, conforme determina a Lei nº 9.718/98, o faturamento passou a corresponder à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas;

b) o parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar 70/91 determinou que aplicam-se subsidiariamente à COFINS as disposições referentes ao Imposto de Renda, de forma que é aplicável à contribuição a IN SRF 21/79 que estabeleceu, para fins de apuração do imposto de renda nos contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos, a tributação das receitas na proporção da execução da obra;

c) a IN SRF 41/89 tratando da apuração do FINSOCIAL mandou observar os critérios de apuração fixados na IN SRF 21/79, que também deve ser aplicada à COFINS, uma vez que esta contribuição substituiu o FINSOCIAL;

d) além disso a Lei 9.718/98, aplicável ao PIS/PASEP e à COFINS, com efeitos a partir de 01/02/99, prescreveu a possibilidade de diferir a tributação das receitas de contratos com entidades públicas até a data do efetivo recebimento;

e) a impugnante, com atividades de empreiteira de obras públicas, jamais recebe em dia os valores dos serviços efetuados, e se vê obrigada a repassar a subempreiteiras e a subcontratantes a execução de parte das obras e, por conseguinte, parte da receita;



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

f) são vários os contratos firmados para subempreitada e serviços que não foram levados na devida conta pela autoridade fiscal, resultando uma base de cálculo maior que a permitida em lei;

g) a COFINS é uma contribuição sujeita ao lançamento por homologação, espécie para a qual o Código Tributário Nacional estabelece que o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador sem o pronunciamento da Fazenda extingue o crédito tributário, de modo que a exigência relativa ao período de janeiro/94 a dezembro/94 está extinto pela decadência;

h) a sede administrativa da empresa encontra-se hoje em Curitiba, sendo que em Foz do Iguaçu resta um simples escritório, à vista de tal situação houve dificuldade em fornecer a documentação exigida pela fiscalização, pois esta se encontrava, em sua quase totalidade, em Curitiba, assim a impugnante requer a realização de diligência em seu estabelecimento situado na Rua Bororós, nº 10, Vila Izabel, em Curitiba, de modo a comprovar a legalidade das exclusões da base de cálculo da COFINS e, para orientar a diligência, são apensadas cópias de contratos de subempreiteiras e subcontratadas."

Requer, ao final, a decadência para o exercício de 1994 e a improcedência do crédito restante.

A autoridade singular, por meio da Decisão DRJ/FOZ nº 424, de 19 de maio de 2000, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 1994, 1996, 1997

Ementa: PEDIDO DE DILIGÊNCIA - EXAME DE DOCUMENTOS EM ESTABELECIMENTO DA CONTRIBUINTE - Indefere-se o pedido de diligência para produzir prova que incumbia ao impugnante produzir, sobretudo quando não se verifica a existência de dificuldades reais que impediam a sua apresentação com a impugnação.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - HOMOLOGAÇÃO TÁCITA - DECADÊNCIA - O prazo para que a Fazenda proceda à apuração e constituição do crédito tributário referente à COFINS é de dez anos.

DIFERIMENTO DA RECEITA DE CONTRATOS DE LONGO PRAZO - COFINS - COMPROVAÇÃO - É aplicável à COFINS a tributação diferida de receitas de contratos de longo prazo, aplicando-se subsidiariamente a legislação do Imposto de Renda. Contudo, para fazer jus à forma diferenciada



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

de tributação, é necessário que o contribuinte comprove a efetividade de tais controles internos, os valores cuja tributação postergou.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO - PAGAMENTO A SUBEMPREENHEIRAS E SUBCONTRATADAS - O art. 3º da Lei 9.718/98, que determina a exclusão da base de cálculo da COFINS da receita transferida a outras pessoas jurídicas, não alcança fatos geradores em 1996 e 1997. Para estes não há previsão legal para exclusão de receitas repassadas a subempreiteiras ou subcontratadas, mesmo porque tais operações não foram comprovadas pela contribuinte.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso, onde, além de reiterar os seus argumentos expendidos na inicial, pede, ao final (*sic*):

“a) A realização de diligências no atual estabelecimento-matriz (...) para que, à vista dos contratos e subcontratos firmados e demais controles contábeis e fiscais, seja comprovada a procedência legal das exclusões da base de cálculo da COFINS, no valor de R\$ 11.212.640,78 (Decreto 70.235/72, art. 16, inciso IV).

Lembra, aqui, que, parte da documentação comprobatória foi juntada aos autos quando da ação fiscal – planilhas e registros contábeis (fls. 21/98), enquanto que outra o foi quando da impugnação – relação das obras e cópias dos respectivos (fls. 147/374). Parte, ainda, está sendo apensada a este recurso.

Entretanto, parcela significativa da documentação comprobatória encontra-se nos arquivos da empresa, que, tornam difícil, se não impossível, sua juntada aos autos, motivos estes que justificam a diligência ora pleiteada.

Além disso, diversas as obras e vários os subcontratados, a necessidade de cálculos específicos para aferição da proporcionalidade dos valores excluídos (R\$ 11.212.640,78), mais que justificam o presente pedido.

b) Efetuada a diligência, que a recorrente seja cientificada de seu teor, para que possa manifestar-se a respeito.

c) Após, no julgamento, que seja julgada, preliminarmente, a decadência da exação relativa ao período de 01/94 a 12/94, e, no mérito, a improcedência do crédito tributário restante, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal (contribuição e acréscimos legais).

d) Sejam os autos, então, encaminhados à DRF CURITIBA, unidade que jurisdiciona o atual estabelecimento – matriz.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

Solicita, outrossim, que as respectivas notificações e intimações sejam doravante encaminhadas ao endereço do atual estabelecimento – matriz. (...)”.

Em 05/07/00, traz a contribuinte COMPLEMENTAÇÃO ao recurso administrativo, protocolado em 27/06/00, trazendo esclarecimentos sobre a receita partilhada e sua tributação pelo IRPJ.

Consta dos autos o respectivo arrolamento de bens para garantia da instância recursal.

É o relatório.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

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

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade, passo ao exame das razões meritórias.

As matérias envolvidas dizem respeito à decadência no exercício de 1994; às provas na determinação da base de cálculo; e ao pedido de diligência.

1- DECADÊNCIA RELATIVA AO PERÍODO DE 1994

O auto de infração foi lavrado em 13/03/00, exigindo da contribuinte crédito referente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período compreendido entre 1994 e 1997.

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, dentre elas as referentes à COFINS e ao PIS (matéria do acórdão citado), devem seguir as regras inerentes aos tributos, neste caso, do CTN. A ementa desse Acórdão 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. PIS. (...)**”.

Também a Câmara de Recursos Fiscais tem se posicionado no sentido de que em matéria de contribuições sociais devem ser aplicadas as normas do Código Tributário Nacional. Para tanto, adoto as razões de decidir constantes do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em out/00, no qual fui Relatora. As conclusões aqui expostas são, em parte, reproduzidas naquele voto, muito embora naquele tratasse de PIS.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

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 a COFINS, se é de 10 ou de 5 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO¹: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma 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.²

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.³

¹ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11

² Aliomar Baleeiro - *Direito Tributário Brasileiro* - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

³ Fábio Fanucchi, *"A decadência e a Prescrição em Direito Tributário"*, Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

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 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.

Em primeiro lugar, há de se destacar a posição de alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça. Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ,⁴ que reconheceram, no passado,⁵ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier⁶ teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas, eis que 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. 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). Reitera ainda que 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 Xavier⁷, 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

⁴ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma-STJ – Resp. 58.918 – 5/RJ.

⁵ 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).

⁶ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pág 7/13.

⁷ Idem citação anterior.



Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

Acórdão nº : 203-08.857

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 insustentáveis, 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 efetuado⁸.

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."*⁹

Oportunas também as lições do doutrinador Luciano Amaro,¹⁰ 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 Carvalho¹¹ 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

⁸ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pág. 313/314.

⁹ Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" - Ed. Resenha Tributária, SP - 1976, pág. 15/16.

¹⁰ - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385.

¹¹ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, págs. 70 a 77.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

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 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 entendendo 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.

Há de se questionar se a COFINS deve observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8.212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as 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.

Em análise à jurisprudência administrativa, verifica-se que o Conselho de Contribuintes já se manifestou 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



Processo nº : 10945.001509/00-82

Recurso nº : 115.797

Acórdão nº : 203-08.857

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

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Acórdão 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 as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e, portanto, a essas é que devem se submeter. Diante de tudo o mais, no que pertine à Decadência, considerando ter havido pagamentos, concluo que decaído está o período de 1994, eis que o lançamento ocorreu tão-somente em 13/03/2000.

DA BASE DE CÁLCULO

A bem da verdade, diferentemente do sugerido pela recorrente, não se está aqui para discutir sobre o diferimento das receitas provenientes de contratos de longo prazo com entidades governamentais. Até porque essa matéria foi reconhecida pela autoridade de primeira instância e encontra-se devidamente apreciada pela própria administração pública, quando da elaboração do PGFN/PGA/nº 799, de 15 de julho de 1992, cujos itens nele inseridos esclarecem, de forma cristalina, a questão da determinação da base de cálculo da COFINS, no caso de empresas prestadoras de serviços de empreitada, a preço determinado, nas hipóteses de contratações com governos ou órgãos governamentais.

Assim, apenas e tão-somente para enriquecer o Voto, e pela importância, transcrevo a seguir os principais itens a que chegou o ilustre Procurador:

"9 - A Lei Complementar nº 70/91 não existe isolada. Ela integra o Sistema Jurídico positivo brasileiro, influenciando-o e dele recebendo influências. Isoladamente considerada, a Lei Complementar, pelo conciso tratamento dado à contribuição nela instituída, carece de uma série de definições, de que depende sua efetiva aplicação. Autarquicamente analisada, a Lei Complementar seria reduzida à inocuidade ou sua aplicação apenas consagraria como lei a vontade, as posições e as opiniões do intérprete. O aplicador da lei, no seu labor hermenêutico, fundamentalmente declaratório, não pode querer aplicar a lei como pensa que ela deveria vigorar, mas



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

segundo os princípios incorporados ao sistema jurídico e com a própria lei compatíveis. Com efeito, a norma jurídica, com sua edição, altera o sistema jurídico e deste recepciona princípios, institutos e regras, constituindo sinais dessa recepção a utilização de conceitos sedimentados no sistema jurídico. Só assim é possível legislar eficiente e coerentemente. Do contrário, a necessidade de exaustão de toda matéria jurídica transformaria cada lei em verdadeiro código.

12 – É evidente que a Lei Complementar nº 70/91 não é autárquica. Depende do conceito de lançamento, das regras de conflito de normas, como também se utiliza de institutos delineados em outras leis, por exemplo, conceito de receita.

13 – Além da aludida Lei Complementar nº 70/91, também trata de “receita” a legislação de imposto de renda e a legislação da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). Pela sua precedência e pela profunda especialização dos que a elaboraram a legislação do imposto de renda é a que trata o assunto de forma mais técnica e minuciosa, cuja orientação é seguida, na prática, pela Lei Complementar nº 70/91. (...)

17 – A Lei Complementar nº 70/91, depois de definir receita bruta no parágrafo único do seu art. 2º, de forma tão ampla quanto a Legislação do Imposto de Renda, afirma que nesse conceito não se inclui o valor do IPI, das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos incondicionais. Com isso, na verdade, toma como base de cálculo da contribuição social líquida da citada Legislação do Imposto de Renda.

18 – Tudo isso está a evidenciar, dentro de uma interpretação sistemática, que, para efeito dos tributos e das contribuições sociais, instituídos pela União, as normas que regulam a categoria receita, constantes da Legislação de Imposto de Renda, constituem verdadeiras regras gerais a orientarem o intérprete nos demais campos.

19 – Se alguma dúvida pudesse existir a respeito dessa conclusão óbvia, a determinação expressa contida no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91 a esparcaria definitivamente, como se afirmou no início deste Parecer.

20 – E não poderia ser de outra forma, pois, dado que é a Legislação de Imposto de Renda que regula em profundidade, com o cuidado que lhe é próprio, o conceito em exame, nada mais razoável do que se recorrer a essa legislação quando se cuida de buscar precisão no pertinente à matéria.

21 – Ora, a Legislação do Imposto de Renda, seguindo a legislação comercial (art. 172 do RIR/80), adota, como regra geral, a apropriação da



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

receita ao período em que for executado o contrato. É chamado, na área contábil, princípio de competência.

22 – *Por definição, o princípio de competência pode implicar o pagamento de imposto relativamente a receita ainda não efetivamente recebida ou, mais tecnicamente, não realizada. (...)*

24 – *Entretanto, a mesma Legislação do Imposto de Renda autoriza o contribuinte, no caso de contratos de longo prazo com entidades governamentais, a diferir a tributação do lucro até sua realização, o que significa permitir a adoção do regime de caixa, segundo o qual a tributação somente ocorre com o recebimento da receita (art. 282 do RIR/80).*

25 – *Como se vê, o princípio de competência e o princípio de caixa constituem mecanismos de apropriação da receita, admitidos pela contabilidade. O regime de competência espelha fundamentalmente a situação econômica da empresa e o de caixa especificamente, sua situação financeira, pois é sabido que nem sempre caminham de mãos dadas a saúde patrimonial do empreendimento e a disponibilidade de recursos financeiros.*

26 – *A legislação brasileira de imposto de renda elege, com princípio geral, o regime de competência para as pessoas jurídicas e o regime de caixa para as pessoas físicas. Mas sabendo das conseqüências que podem decorrer da adoção inflexível do regime de competência, em certas situações, faculta o recurso pelas pessoas jurídicas, ao regime de caixa, a fim de evitar pesados pagamentos de imposto em relação a receita ainda não recebida.*

27 – *Nessa exceção, situam-se os contratos de longo prazo com a Administração Pública. Cioso da necessidade de legislar com imparcialidade, o Estado procura evitar que o particular, posto simultaneamente, na condição de contratado da Administração e contribuinte, tivesse de pagar tributo ao seu contratante, relativamente a uma receita devida por esse contratante, por ele não pago no vencimento.*

28 – *Nessas condições, não há dúvida de que a adoção desses princípios do imposto de renda, no concernente à contribuição de que trata a Lei Complementar nº 70/91, independe até mesmo de ato normativo. Tais princípios têm de ser observados, na falta de disposição explícita em contrário a respeito do assunto na referida Lei Complementar. Assim, omissa essa lei, o intérprete terá necessariamente de recorrer à Legislação de Imposto de Renda, uma vez que é somente essa legislação que define, de forma minuciosa, a receita e os critérios de sua apropriação. Em outras palavras, a categoria jurídica receita está disciplinada por normas gerais, localizadas na Legislação do Imposto de Renda. O aspecto tópico dessas normas não é capaz de lhes retirar o qualificativo de gerais, que assegura a aplicação delas à contribuição prevista na Lei complementar no 70/91.*



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

29 – Não pode prevalecer aqui a eventual alegação de impossibilidade da aplicação dos princípios sobre receita, inseridos na Legislação do Imposto de Renda, no pertinente à contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, sob o argumento de que o imposto incide sobre o lucro e a contribuição sobre o faturamento.

30 – De feito. Se não fosse suficiente a demonstrada irrelevância do aspecto tópico das regras gerais sobre a receita, importa recordar que o lucro é apurado a partir das receitas obtidas, que representam o faturamento.... O que se não pode negar é que, seja para a exigência do imposto de renda, seja para a exigência da contribuição social, é preciso apurar a receita e que essa categoria se acha minuciosamente regulada na Legislação de Imposto de Renda.

31 – E mais. A regulação da contribuição social na Lei Complementar nº 70/91, pela sua concisão e superficialidade, necessita, diria melhor, supõe, para a perfeita e exata aplicação dessa mesma lei, que se recorra às regras gerais sobre receita, editadas na Legislação do Imposto de Renda, não só em face dos princípios de hermenêutica, mas, no caso, por expressa determinação do parágrafo único do art. 10 da citada Lei Complementar. (...)

33 – Pelo contrário – convém voltar a insistir -, ilegalidade haveria se não se recorresse aos princípios gerais sobre o assunto da legislação do Imposto de Renda, porque é a própria Lei Complementar nº 70/91 que determina a aplicação, no que couber, da aludida legislação, à contribuição nela instituída. E, no caso, não só cabe como é imprescindível, como foi amplamente fundamentado.

34 – Em face de todo o exposto, é nosso entendimento que, seja em razão do próprio sistema, seja por decorrência da expressa determinação contida no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91, as regras gerais da Legislação do Imposto de Renda sobre receita e sua apropriação são aplicáveis à contribuição instituída por aquela Lei Complementar.

35 – Tal aplicação independe evidentemente de ato do Departamento da Receita Federal, pois, em se tratando da observância de regras gerais com implicações sobre a definição da base de cálculo da contribuição social, a aplicação daquelas regras há de decorrer – como na realidade decorre – do próprio tratamento legal da matéria (art. 150, I, da Constituição, combinado com o art. 97, IV, do Código Tributário Nacional). Não cabe à Receita Federal legislar sobre a contribuição social, mas exclusivamente exigi-la quando devida.

36 – Entretanto, o ato normativo tem função importantíssima de uniformizar a conduta da Administração, evitando litígios que, pela sua inocuidade, somente dificultarão a aplicação da legislação pertinente à



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

matéria. Vale o ato normativo como complementação da legislação (art. 100, I, do Código Tributário Nacional) e como uma ordem aos servidores da Receita Federal de assim interpretar e cumprir a referida legislação.

37 – Nessas condições, andou bem a Receita Federal quando expediu a Instrução Normativa nº 126, de 08.09.88, mandando aplicar, à contribuição para o PIS, as normas de apropriação de receita do imposto de renda; também assim, a Instrução Normativa nº 41, de 28.04.89, quando de igual forma procedeu com relação à contribuição para o FINSOCIAL. E, agora, estará mantendo coerência com a tradição de bem interpretar a legislação se repetir a mesma orientação no pertinente à contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, até porque, nesse caso há determinação expressa e incontornável da própria Lei Complementar.”

Verifico, pela análise do Parecer proferido pelo então respeitável Procurador-Geral Adjunto, que ficou explícito o que está implícito nas referidas leis nele mencionadas, tornando mais acessíveis aos contribuintes as disposições legais por ora, nem sempre de fácil interpretação. O parecerista foi conclusivo no tocante a aplicabilidade das normas definidoras de Receita Bruta contidas na Legislação do Imposto de Renda, onde se socorreram os legisladores que definiram as bases de cálculo do extinto FINSOCIAL e do PIS, conforme se verifica através da análise das Instruções Normativas nºs 41/89 e 126/88, as quais possuem a seguinte redação, nas partes que aqui interessam:

Instrução Normativa SRF nº 41/89:

“1. As empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente a prestação de serviços, calcularão a contribuição devida ao FINSOCIAL à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta, assim considerando o faturamento mensal relativa à prestação de serviços de qualquer natureza.

4. Para efeito da determinação da base de cálculo da contribuição, as receitas decorrentes da execução de obras por empreitada ou do fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos deverão ser apuradas, em cada mês, segundo os critérios da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979.

4.1 – Opcionalmente, as receitas das atividades a que se refere este item poderão ser apuradas de acordo com o faturamento efetivo do mês.

4.2 – A opção por uma das formas de apuração mencionadas neste item deverá ser mantida até a completa execução do projeto.”

Da Instrução Normativa SRF nº 21/79:

“10. Diferimento de Lucros Não-Realizados de Contratos com Entidades Governamentais.

Qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a 12 (doze) meses com pessoa jurídica de Direito Público ou



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista e sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização:

10.1 – Por realização do lucro se compreende o reconhecimento da receita correspondente;

10.2 – Para os fins deste item, subsidiária de sociedade de economia mista é a empresa cujo capital com direito a voto, pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

10.5 – O montante da exclusão corresponderá à parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional a receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas: (...)”.

Claro está, portanto, que o legislador, ao estender os procedimentos determinados na IN SRF nº 21/79 para os casos previstos no item 4 da IN SRF nº 41/89, utilizou-se da faculdade de apuração da base de cálculo do FINSOCIAL, de forma idêntica àquela definida para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas nos casos específicos da mesma natureza. E, por idêntica análise interpretativa, sendo a COFINS sucessora do extinto FINSOCIAL, nada mais acertado do que a sua extensão analógica interpretativa.

Aliás, com muita propriedade e brilhantismo, repita-se, o Procurador afirma que não há dúvida de que a adoção desses princípios do Imposto de Renda, no concernente à contribuição de que trata a Lei Complementar nº 70/91, **independe até mesmo de ato normativo**. Tais princípios têm de ser observados, na falta de disposição explícita em contrário a respeito do assunto na referida Lei Complementar. Assim, omissa essa lei, o intérprete terá necessariamente de recorrer à legislação de Imposto de Renda, uma vez que é somente essa legislação que define, de forma minuciosa, a receita e os critérios de sua apropriação. Em outras palavras, a categoria jurídica receita está disciplinada por normas gerais, localizadas na Legislação do Imposto de Renda. O aspecto tópico dessas normas não é capaz de lhes retirar o qualificativo de gerais, que assegura a aplicação delas à contribuição prevista na Lei complementar no 70/91.

Nesse sentido, é pertinente observar que, com o intuito de esclarecer o sentido inserido na Lei Complementar nº 70/91, não apenas sua literalidade, mas também os seus limites, o próprio Coordenador-Geral da COSIT, Sr. Carlos Alberto de Niza e Castro, em resposta à consulta formulada por outro contribuinte, nos autos do Processo nº 10680.006981/98-64, resultante do PARECER COSIT nº 56, de 20 de outubro de 1998, assim se manifestou:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

Ementa: Na apuração da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, quando se tratar de empreitada ou fornecimento contratado nas condições dos artigos 358 ou 359 do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá excluir da base de cálculo da contribuição a parcela da receita ainda não recebida; a parcela excluída será computada na base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento."

Enfim, tendo em vista já ter sido o assunto objeto de parecer favorável da Procuradoria (PGFN/PGA nº 799/92) e até mesmo do Coordenador-Geral da COSIT, nos autos do Processo nº 10680.006981-64, ambos bastante precisos, na interpretação da Lei Complementar nº 70/91, ao permitir ao contribuinte a exclusão da base de cálculo da contribuição da parcela ainda não recebida, para ser computada na base de cálculo do mês de seu efetivo recebimento, claro está que não se está aqui a se limitar o direito em si à exclusão da efetivação do diferimento da receita de contratos de longo prazo, e sim quanto às provas trazidas para comprovação dos fatos alegados pela recorrente.

Feitas as considerações quanto à base de cálculo, também admitida pela fiscalização, passo ao exame dos períodos levantados.

2.1. DO PERÍODO DE 1994

Ciente da possibilidade de ser vencida na preliminar de mérito, referente à Decadência, enfrento a matéria como se vencida fosse.

Consta dos autos que a recorrente tributou apenas parte da receita de serviços contabilizada, justificando o diferimento do restante dos valores até o efetivo recebimento com base no art. 359 do RIR/94 e na IN SRF nº 21/79, conforme registrou no Livro Diário (fl. 30).

Intimada, não apresentou os controles específicos previstos no item 4 da IN SRF nº 21/79, nem a discriminação das datas de realização da receita diferida ou os DARF de pagamento da COFINS correspondente.

Não tendo sido verificada pela fiscalização qualquer evidência de que os valores diferidos foram tributados, esta procedeu à reconstituição da base de cálculo de 1994 a partir do Livro Razão (fls. 33 a 65) e da planilha de consolidação de receitas de fl. 26.

Reitera-se que em momento algum a fiscalização se insurge contra o diferimento dos valores, nos casos em que houver contratos de longo prazo ou com entidades públicas. A questão toda diz respeito à prova, ou melhor, à comprovação de que as receitas contabilizadas em 1994 enquadradas estão em quaisquer das hipóteses enumeradas na IN SRF nº 21/79. Sequer é possível confirmar a natureza das receitas, se advindas de contratos com entidades públicas ou particulares, não se podendo assim determinar se a tributação se daria em função do recebimento do preço ou da execução da obra. Inexiste, também, dados referentes ao prazo contratado.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

Nesse sentido, oportuno trazer os fundamentos de decidir pela autoridade de primeira instância:

"(...) Deste modo, nos termos da legislação de regência, é admissível que a contribuinte, em avençando contratos de longo prazo com entidades públicas, recolha a COFINS sobre a receita desta atividade à medida da execução da obra ou conforme o efetivo recebimento dos valores pactuados. Contudo, a sobriedade da tese da impugnante encerra-se nesta discussão teórica, pois a argumentação apresentada ressoa-se de substratos fáticos.

Efetivamente, a impugnante não trouxe a necessária comprovação de que as receitas contabilizadas em 1994 subsumiam-se em quaisquer das hipóteses enumeradas na IN SRF 21/79. Sequer é possível confirmar a natureza das receitas, se advindas de contratos com entidades públicas ou particulares, não se podendo assim determinar se a tributação se daria em função do recebimento do preço ou da execução da obra.

É certo que a impugnante requereu a realização de diligência, contudo, como explanado no primeiro item desta fundamentação, o pedido era injustificada e mereceu o indeferimento. Assim, as únicas peças anexadas aos autos (fls. 147 a 375) referem-se a supostas operações com subcontratadas em instrumentos particulares de acordo, contratos que em nada corroboram a tese da impugnante, uma vez que não demonstram as circunstâncias do contrato originário, e muito menos a correção do diferimento levado a efeito, (...)

Bem assim, como relatado pela autoridade autuante ao termo de fls. 119 a 122, a contribuinte foi instalada a apresentar os controles dos valores diferidos, bem como as datas de realização e respectivos recolhimentos da COFINS, ao que não houve resposta, inviabilizando qualquer tentativa de aferir a correção dos valores subtraídos à tributação.

E ainda, seguindo o informe do fiscal, não foi encontrada nos sistemas da Secretaria da Receita Federal qualquer evidência de que os valores diferidos foram tributados em época alguma.

Deste modo, impõe-se a reconstituição da base de cálculo em 1994 da contribuição, considerando-se a totalidade das receitas contabilizadas, uma vez que não restou comprovado que o diferimento aventado era legítimo e nem se foi realizado regularmente. Correto o procedimento da autoridade fiscal."

A IN nº 21/79, por sua vez, dispôs, quanto à documentação que deveria ser mantida pelo contribuinte e inexistente nos autos, o seguinte: "4. *Controles Específicos.* O Contribuinte manterá registro individualizado por contrato de produção em longo prazo, de que constará: - descrição sumária da encomenda; - o prazo de execução, bem como eventual dilação; - o custo orçado ou estimado e os seus reajustes; - o preço total e os reajustes convencionados; - em relação a cada período-base; - os custos incorridos; - a receita ou parte do preço recebida ou faturada; - o resultado apurado."



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

Contra as acusações levantadas, solicita a contribuinte perícia contábil, matéria que será analisada posteriormente em item próprio.

2.2 DOS PERÍODOS DE 1996 E 1997

Não consta dos autos que a contribuinte tenha efetuado posteriormente o recolhimento da contribuição sobre essas receitas, levando em consideração o regime de caixa. A empresa realizou exclusões da base de cálculo conforme o registrado nas planilhas de fls. 22 e 23. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios de tais exclusões, a contribuinte informou, primeiramente, que se tratava de receitas transferidas para outras pessoas jurídicas, conforme disposto no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718, de 27/11/98. Na impugnação, e posterior recurso, a contribuinte não mais faz menção a esse dispositivo, argumentando que as exclusões se deram em função dos pagamentos a subcontratadas. Nesse sentido, alega o diferimento das receitas provenientes de contratos de longo prazo com entidades públicas, os quais deveria ser postergado o recolhimento da COFINS até o recebimento dos pagamentos dos serviços prestados a referidos órgãos.

Contra as acusações levantadas, solicita a contribuinte perícia contábil, matéria que será analisada posteriormente em item próprio.

DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA

O exame do ato administrativo, válido para a decisão administrativa, 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.¹²

Além do motivo, a decisão de primeira instância deve 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.”¹³

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

¹² MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

¹³ JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como “Estado Democrático de Direito” (art. 1º, caput), 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.”¹⁴
(destaca-se)

No presente caso, a decisão emanada pela autoridade de primeira instância está suprida de motivação. O indeferimento motivado de realização de perícia (no âmbito do poder discricionário do julgador administrativo) não acarretou cerceamento do direito de defesa da parte, ainda mais tendo sido dado à contribuinte, no decurso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, e sobretudo quando em momento algum ficou a contribuinte impedida de apresentar as provas ainda que numerosas, que entendia necessárias à sua defesa.

No mais, especificamente quanto ao pedido reiterado pela contribuinte, consta da fundamentação da autoridade singular que:

“1 – Do pedido de diligência

No curso da ação fiscal a contribuinte, ainda que intimada, não trouxe comprovantes suficientes das operações contabilizadas, sobretudo relativos a reduções da base de cálculo da COFINS, falta que ensejou a reconstituição dos valores tributáveis e resultou na insuficiência de recolhimentos da contribuição.

Agora, na impugnação, a contribuinte vem reclamar pela realização de diligência com o escopo de averiguar a regularidade da base de cálculo tributada, alegando a dificuldade que teria em trazer os documentos solicitados para o processo, uma vez que encontram-se na nova sede da empresa em Curitiba e são de difícil juntada ao processo dada a quantidade de papéis.

A diligência fiscal é instrumento que se destina à formação do convencimento do julgador e pode ser requerida pelo contribuinte, conforme estabelecido no Decreto 70.235/72, desde que se verifique a impossibilidade de produção da prova pelo mesmo. No presente caso o pedido não se justifica.

É compreensível que a transferência da sede ocasionasse algum embaraço no atendimento às intimações no curso da ação fiscal, contudo daí não se pode inferir que seria de todo impossível a apresentação dos elementos solicitados. Ora, os documentos não estavam na posse de terceiros nem em lugar incerto, encontravam-se, como afirmou a contribuinte, em sua própria empresa, ou seja, à sua plena disposição. Nem se diga da suposta inviabilidade de juntada ao processo tal a quantidade de documentos, pois os autos podem estender-se em tantos volumes quantos se fizessem necessários.

Nem as exigências fiscais envolviam grandes pesquisas ou extensas ou inviáveis auditorias, quando muito requereu-se da contribuinte a tabulação de alguns dados, tal como a relação das datas de realização das receitas diferidas em 1994. Bem assim, nota-se que a matéria autuada refere-se a transações atípicas nas atividades

¹⁴ Curso de Direito Administrativo. 11ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

normais de uma empresa. Diferimento de receitas, transferências para terceiros, trata-se de operações que exigiriam controles específicos, pelo que seria de se esperar que a contribuinte já possuísse as informações solicitadas, sem que fosse necessária nenhuma outra providência senão a sua remessa a Foz do Iguaçu.

Deve-se ter em conta ainda que os documentos poderiam ter sido apresentados com a impugnação, lembrando que a apresentação das provas que subsidiam a alegação da defesa, mais do que um direito é uma obrigação legal do impugnante, conforme determinam os artigos 15 e 16 do Decreto 70.235/72. De maneira que a contribuinte teve um largo intervalo de tempo desde a intimação fiscal (a última data de janeiro deste ano conforme fls. 07) até a data da protocolização da impugnação (abril). É inconcebível que este prazo não tenha sido suficiente para permitir a juntada das provas.

Não vislumbro, assim, motivação suficiente nas alegações da contribuinte a ensejar o aceite de seu pedido de diligência, uma vez que não havia óbice a que trouxesse ao processo, se quisesse, os documentos que quer ver examinados in loco.

O que ressalta no pedido da contribuinte, sim, é o intuito que sejam mobilizados recursos físicos e humanos para que o Fisco, embrenhando-se na documentação que a impugnante afirma possuir no novo endereço, traga à tona substratos que demonstrem a tese defensiva, ou seja, a contribuinte comodamente espera que seja produzida a prova que lhe incumba apresentar desde as primeiras intimações no curso da ação fiscal. Espera que a fiscalização supra a sua desídia e, subvertendo o ônus da prova, descubra elementos que comprovem suas alegações, o que é inaceitável."

Penso da mesma forma que a autoridade de primeira instância. A prova pericial deveria ter sido produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, que pode ter a necessidade, em face da presença de documentos juntados, de municiar-se de mais elementos de prova. No caso, não se discute quanto ao conteúdo da materialidade dos fatos alegados pela contribuinte, e sim, repita-se, quanto à veracidade de suas alegações, já que a autoridade julgadora reconhece o diferimento da receita de contratos de longo prazo.

Da análise detalhada dos autos, verifica-se que a documentação acostada no processo diz respeito aos subcontratos efetuados com Empreiteiros. Inexiste fotocópias dos contratos principais com entidades governamentais, planilhas de custo, etc., de forma, inclusive, a avaliação do prazo de contratação.

No mais, destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

Por outro lado, não é lícito obrigar a Fazenda a substituir o particular no cumprimento que, legalmente, a este lhe compete. A instrução de sua defesa é, praticamente, um



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

dever do contribuinte, principalmente quando a este cabe tal competência e é detentor das provas em seu favor.

CONCLUSÕES

Diante de todo o acima exposto, voto no sentido de reconhecer a figura da decadência no período de 1994, e, em sendo vencida, pela manutenção da decisão de primeira instância. Quanto aos demais períodos, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ.



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
RELATORA-DESIGNADA QUANTO A DECADÊNCIA

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

A ilustre Relatora, enfrentando as alegações de decadência de parte do período autuado, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. Relatora, relativamente à ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento da exação, e traduzindo a posição hoje majoritária nesta Câmara, entendo não ser da alçada deste órgão julgador negar vigência à lei regularmente promulgada.

O Código Tributário Nacional - CTN, no § 4º do artigo 150, estipulou regra geral de prazo à homologação dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, deixando, porém, facultado ao legislador ordinário a prerrogativa de determinar, de modo específico, prazo diverso para a ocorrência da homologação e respectiva extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário pelo lançamento, como previsto no artigo 142 do mesmo diploma legal.

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

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

Consoante o permissivo contido no sobredito artigo do CTN, as contribuições destinadas à seguridade social têm prazo regulado pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, sendo estabelecido em dez anos contados da data de ocorrência do fato gerador para que seja constituído o crédito, não cabendo à autoridade administrativa, por lhe faltar competência, o exame de sua constitucionalidade, bem como, já afirmado, negar-lhe vigência.

Reproduz-se o teor do referido artigo:

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

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



Processo nº : 10945.001509/00-82
Recurso nº : 115.797
Acórdão nº : 203-08.857

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência relativa ao período de janeiro a dezembro de 1994.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

Maria Cristina y / Ct
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA