



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 11/03/2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10983.005451/98-30
Recurso nº : 119.060
Acórdão nº : 202-14.516

Recorrente : VONPAR REFRESCOS S/A
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/202-119060

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA – Não fica caracterizado o cerceamento ao direito de defesa quando o sujeito passivo alega fatos modificadores do lançamento e não os comprova, mesmo depois de intimado reiteradas vezes a fazê-lo. **PROCESSO JUDICIAL – COISA JULGADA** - O comando emergente do dispositivo é a parte da sentença que delimita o que está abrangido pelo instituto da coisa julgada, e impede que a relação de direito material decidida, entre as mesmas partes, seja reexaminada, no mesmo ou em outro processo, pelo mesmo ou outro juiz ou tribunal. Não tratando o dispositivo da sentença da controvérsia sobre a interpretação da incidência do artigo 6º, parágrafo único, da LC nº 7/70, nada impede que, em averiguação ao cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, a Fazenda Pública cobre o crédito tributário que entenda devido, desde que não atingido pela decadência.

PIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS – CONVERSÃO EM RENDA DA UNIÃO - A conversão em renda da União, de valores depositados judicialmente, apenas extingue o crédito tributário quando os depósitos forem suficientes para cobrir os valores devidos. Sendo os valores depositados insuficientes, cumpre à autoridade fiscal a sua apuração, sob a égide da vinculação normativa a que está subsumida. **PRAZO DECADENCIAL** - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, havendo pagamentos, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamentos, configura-se a situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, com a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. (Precedentes do STJ – REsp. nº 58.918-5/RJ, REsp. nº 199560/SP e da CSRF, Acórdão nº 02-01.0004). **LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA** - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. 2) A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser

//

1



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

aplicadas as determinações da LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR nº 7/70 – A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês. 2) A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (Precedentes do STJ e da CSRF/MF). ALÍQUOTA – A alíquota aplicável ao lançamento é aquela determinada pela LC nº 7/70, com a alteração da LC nº 17/73, *ex vi* do disposto no art. 144 do CTN, vez que os decretos-leis inconstitucionais não mais se prestam como suporte legal a ser observado. PRODUÇÃO DE PROVAS – A simples alegação de fatos modificadores do lançamento, sem a comprovação da sua ocorrência, não é suficiente para que o lançamento seja revisto, e, *ex vi* do artigo 333, I, do Código de Processo Civil, que subsidiariamente se aplica ao processo administrativo fiscal, cabe a quem alega o ônus da prova que trata de fato modificativo de direito, *in casu*, competia ao sujeito passivo o encargo de provar suas alegações, especialmente no tocante a fatos que alteram o lançamento. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO - ICMS COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - Descabida a alegação de que a recorrente, na qualidade de distribuidora de cerveja, refrigerante e água mineral, adquirida dos fabricantes e engarrafadores, estaria inserida na cadeia tributária do ICMS como substituto tributário. Assim, não lhe é permitida a exclusão do ICMS devido pelo contribuinte substituto da base de cálculo da contribuição para o PIS. PEDIDO DE PERÍCIA – A prova pericial deve ser produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, face a presença de questões de difícil deslinde. No caso, a perícia seria inócua, vez que, não estando a recorrente na condição de substituto tributário do ICMS, nenhum resultado prático dela adviria. MULTA DE OFÍCIO – O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a inflicção de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

Recurso ao qual se dá provimento parcial.



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
VONPAR REFRESCOS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta; **e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto ao mérito.** Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Renato Renck.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

Recorrente : VONPAR REFRESCOS S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

"Por meio do Auto de Infração, às folhas 225 a 237, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de R\$ 139.027,46 (cento e trinta e nove mil, vinte e sete reais e quarenta e seis centavos), a título de Contribuição para o Programa de Integração social - PIS, acrescida de multa de ofício e encargos legais devidos à época do pagamento, referente aos fatos geradores ocorridos nos meses-calendário de janeiro a setembro e novembro de 1993, fevereiro, março, maio, agosto e setembro de 1994, junho a setembro de 1995, e abril a dezembro de 1997.

Em consulta à "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", às folhas 236 e 237, e ao relatório fiscal constante das folhas 238 e 239, verifica-se que a autuação deu-se com base na insuficiência de recolhimento da contribuição nos períodos-base retrocitados. Apuradas as bases de cálculo a partir de informações e livros fiscais apresentados pela contribuinte, e calculados os valores devidos em relação a cada mês-calendário, destes foram excluídos os recolhimentos comprovadamente efetuados e as parcelas relativas a depósitos judiciais convertidos em renda da União - efetuados estes que foram no âmbito de ação judicial anteriormente impetrada para a discussão da exigência da exação. Depois destas exclusões, restou saldo devedor remanescente, que acabou sendo constituído como crédito tributário por meio do Auto de Infração que dá objeto ao presente processo.

Irresignada com os resultados do feito fiscal, interpôs a contribuinte, por meio de procurador devidamente habilitado - procuração à folha 271 -, a impugnação constante das folhas 251 a 270, na qual expõe suas razões de contestação, como segue.

Defende, inicialmente (item I, às folhas 251 e 252), a nulidade de parte do Auto de Infração, em face de que os créditos tributários referentes aos períodos-base que vão até 30/11/1993 não poderiam mais, à época da autuação, ser objeto de constituição. É que a Contribuição para o PIS, por estar submetida a lançamento por homologação, teria o prazo decadencial contado na forma prevista no parágrafo 4.º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Afirma, ainda, que não houve dolo, fraude ou simulação que justificasse a adoção de outro prazo. //



Processo nº : 10983.005451/98-30
Recurso nº : 119.060
Acórdão nº : 202-14.516

Já no item II, às folhas 252 a 256, defende também a nulidade de parte do Auto de Infração, em face de que os créditos tributários referentes aos períodos-base que vão de junho de 1992 a novembro de 1995 já estavam, ao seu ver, extintos ao tempo da autuação — nos termos do inciso VI do artigo 156 do Código Tributário Nacional. É que em relação a estes créditos já havia sido efetivada conversão de depósitos judiciais em renda da União, por força de decisão prolatada em ação judicial anteriormente impetrada, entendendo a contribuinte, por tal, que estes depósitos, assim convertidos, foram suficientes para cobrir o crédito devido, tendo se dado, portanto, a quitação integral da obrigação. Entende que o lançamento efetuado sobre estes períodos abarcados pela decisão judicial representa ofensa à coisa julgada.

Em outro grupo de alegações, constante do item III, às folhas 256 a 259, insurge-se a contribuinte contra as bases de cálculo apuradas pela autoridade fiscal, por entender que depois do expurgo dos DLs n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 — e o revigoramento da Lei Complementar n.º 07/70 —, teria o PIS de ser calculado com base no faturamento do sexto mês anterior, ao contrário do critério adotado pelos autuantes, que é o de considerar o prazo de seis meses indicado no artigo 6.º da mencionada LC, apenas como prazo de recolhimento.

Afirma a contribuinte, também, que a interpretação do fisco afronta o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal de 1988, que determina que as bases de cálculo dos tributos devem necessariamente ser disciplinadas por lei complementar. Entende que o artigo 6.º da LC n.º 07/70 só pode estar tratando de base de cálculo, posto que prazo de recolhimento, por excluído do mencionado dispositivo constitucional, não precisaria estar incluído em lei complementar.

No item IV, às folhas 259 e 260, contesta a contribuinte o uso da alíquota de 0,75%, no período em que a LC n.º 07/70 restou revigorada em face da inconstitucionalidade dos DLs n.ºs 2.445/88 e 2.449/88. Usa o artigo 100 do Código Tributário Nacional para fins de defender a tese de que o expurgo dos DLs não implicaria no pagamento de valores maiores que aqueles vigentes à época em que tais atos produziam efeitos no mundo jurídico; haveria aí uma prática reiterada da autoridade administrativa, que legitimaria os atos então praticados pelo contribuinte.

Já no item V, às folhas 260 a 267, alega a contribuinte, uma vez mais, a incorreta apuração das bases de cálculo da Contribuição para o PIS, afirmando agora que nelas estão indevidamente incluídos valores referentes ao ICMS recolhidos por substituição tributária pelo fabricante dos produtos que ela, como distribuidora, apenas revende. Argumenta que os fabricantes de refrigerantes, cerveja e água mineral estão obrigados a recolher, como

M



Processo nº : 10983.005451/98-30
Recurso nº : 119.060
Acórdão nº : 202-14.516

substitutos tributários, o ICMS relativo às operações seguintes de comercialização, quais sejam as de revenda por parte dos distribuidores e as de venda final ao consumidor pelos varejistas, o que faz com que o total do imposto estadual recolhido deva ser rateado entre estes contribuintes substituídos para fins de inclusão de valores nas bases de cálculo das contribuições sociais. Afirma não ser correta a adição às suas bases de cálculo de todo o valor do ICMS recolhido por substituição pelo fabricante, posto que ela, como simples distribuidora/revendedora, responde por apenas uma das etapas de comercialização posteriores à fabricação.

Em outra argüição, esta exposta no item VI, às folhas 267 e 268, manifesta a impugnante discordância quanto à aplicação da multa de ofício de 75%. Declara que não está sujeita a qualquer penalidade, posto que entende ter efetuado, anteriormente, o depósito do montante integral da exação devida, montante este posteriormente convertido em renda da União. Assim, antes da conversão não caberia multa em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso II do artigo 151 do CTN; da mesma forma, não seria possível a imposição da penalidade no período posterior, em razão da extinção do crédito tributário operada com a referida conversão, como previsto no inciso VI do artigo 156 do mesmo CTN.

Por conta das alegações acima listadas pleiteia a contribuinte, então, no item VII, às folhas 268 a 270, a produção de prova pericial, destinada à definição das bases de cálculo.

Para consubstanciar suas alegações, juntou a contribuinte, às folhas 274 a 333, planilhas nas quais demonstra a apuração das bases de cálculo que entende serem as corretas.

Em face de a análise destas planilhas ter demonstrado que as divergências entre as bases de cálculo apresentadas durante a ação fiscal e as trazidas agora com a impugnação limitavam-se, quase sempre, à falta de exclusão dos valores lançados em uma única coluna nominada de "F-Coeficiente Redutor" (na expressiva maioria dos casos as bases de cálculo juntadas à impugnação são exatamente as mesmas já informadas durante a fiscalização), tratou esta Delegacia de Julgamento de demandar as diligências indicadas no despacho à folha 1.092.

No pedido de diligências foi solicitado à unidade de origem que intimasse a contribuinte a apresentar as memórias de cálculo e os documentos que embasaram a apuração dos valores incluídos na coluna "F-Coeficiente Redutor" das planilhas anexadas à impugnação. Entretanto, apesar de intimada por três vezes a apresentar as mencionadas memórias de cálculo (Termos às folhas 1.096, 1.109 e 1.110), preferiu a contribuinte deixar tais prazos passarem em branco, omitindo-se de prestar os esclarecimentos



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

demandados. Apenas ao final do prazo concedido na terceira intimação é que veio ela aos autos (folha 1.120), mas tão-somente para fins de reafirmar o pedido de perícia já formulado na peça impugnatória." (Destaques do original)

A autoridade julgadora singular não acatou a preliminar de decadência, filiando-se à tese de que as determinações do artigo 146, III, da CF/88 não definem uma amplitude para o conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária tal que leve à conclusão de que quaisquer questões referentes aos institutos ali listados tivessem de ser reguladas por via de lei complementar. Posto que, pensar a contrário senso seria admitir a possibilidade de um desmesurado nível de ingerência da União sobre as competências dos demais entes tributantes. Portanto, às normas gerais caberia apenas a definições das feições gerais e da natureza jurídica dos institutos, ficando à lei ordinária a regulação acerca dos demais temas, sendo este o caso do prazo para a decadência dos tributos, não havendo se falar em incompatibilidade de leis ordinárias que determinam o prazo decadencial com o artigo 146, III, da CF/88, por tratar o CTN das normas gerais em matéria de decadência, sendo que o Decreto-Lei nº 2.052/83 e a Lei nº 8.212/91 dispõem acerca de normas específicas. Também que, expressamente, o artigo 150, § 4º, do CTN faculta à lei a prerrogativa de estipular prazo diverso ao de cinco anos para a ocorrência da extinção do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, sendo que, usando tal permissão, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 determinou o prazo para a conservação dos documentos comprobatórios do recolhimento e da apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS por 10 anos, como também a Lei nº 8.212/91, que dispo sobre a seguridade social, determinou que o prazo de decadência de suas contribuições será de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No mérito, rebate a arguição de que a conversão dos depósitos efetuados em renda da União teria operado a extinção do crédito tributário argumentando que os valores convertidos foram insuficientes para extinguir a obrigação tributária, não afastando a possibilidade de a Fazenda Nacional, dentro do prazo decadencial, constituir o crédito tributário relativo às diferenças apuradas, o que ocorreu na espécie. Também não aceita as considerações acerca de que, com o revigoramento da LC nº 7/70, a base de cálculo da contribuição para o PIS seria o faturamento do sexto mês anterior, afirmando que o parágrafo único do artigo 6º daquela lei complementar refere-se a prazo de recolhimento, no que foi alterada por leis posteriores. Refuta, ainda, as considerações da autuada acerca da impossibilidade da aplicação da alíquota de 0,75%, ao invocar o artigo 100 do CTN, o que determinaria que a retirada dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 não implicasse no pagamento de valores maiores que aqueles vigentes à época em que tais atos produziam efeitos no mundo jurídico. Para contraditar a autuada, a autoridade julgadora ressalta que a declaração de inconstitucionalidade das normas produz efeitos *ex tunc*, fazendo com que nenhuma relação jurídica remanesça regada pelo ato inquinado, o que tornaria despropositada a tese da autuada de que a alíquota determinada pelos decretos-leis declarados inconstitucionais (0,65%) deveria prevalecer sobre aquela veiculada pela LC nº 7/70 (0,75%). Quanto à alegativa de que as bases de cálculo apuradas pela fiscalização estariam incorretas por abrigarem os valores referentes ao ICMS recolhidos por substituição tributária pelo fabricante dos produtos que a autuada, como distribuidora, apenas revende, o que ocasionou determinação de diligência para averiguação, entendeu a autoridade julgadora que o sujeito passivo deixou de carrear aos autos os elementos necessários à



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

comprovação das alegativas, impossibilitando a sua aferição. Quanto à discordância da autuada pela aplicação da multa de ofício no patamar de 75%, por entender ter efetuado o depósito do montante integral da exação, o que suspenderia a exigibilidade do crédito tributário, e cuja conversão em renda teria extinguido o crédito tributário, a autoridade julgadora ressalta que, para suspender a exigibilidade do crédito tributário se faz necessário que o depósito efetuado seja suficiente para cobrir o crédito tributário em sua integralidade, o que não teria ocorrido na espécie, como também, a conversão do depósito em renda apenas extingue o crédito tributário em valor equivalente, havendo remanescente, cabível a sua cobrança de ofício, com a aplicação das penalidades respectivas. Contradiz, também, o pedido de perícia por não envolver a autuação matéria de complexidade tal que demande conhecimentos especializados que estejam além da competência técnica da autoridade fiscal, e que as provas do alegado pela autuada poderiam perfeitamente ter sido verificadas quando da diligência determinada, o que não ocorreu por falta de apresentação dos elementos solicitados à autuada pela autoridade fiscal.

Irresignada com a decisão singular, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que, em observância ao prescrito no artigo 33, § 3º, da Medida Provisória nº 1.973-63, de 29/06/00, ofereceu bens do seu Ativo Permanente em arrolamento.

Na peça recursal apresentada, a autuada aduz todos os argumentos de defesa elencados na impugnação, para, ao final, requerer a procedência do recurso, anexando os documento de fls. 1.170/1.244.

É o relatório.



Processo nº : 10983.005451/98-30
Recurso nº : 119.060
Acórdão nº : 202-14.516

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA**

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, deve ser enfrentada a alegativa de cerceamento de direito de defesa, trazida pela recorrente, quando afirma que a autoridade julgadora singular estaria obrigada à realização de provas pertinentes aos esclarecimentos dos fatos que sustentam o lançamento, no tocante à reclamada exclusão da base de cálculo dos valores que a autuada afirma serem referentes ao ICMS recolhido como substituto tributário do revendedor/varejista.

Impende que fique claro que tal exclusão da base de cálculo foi argüida pela autuada, sendo que a autoridade julgadora, frente a esta alegação, determinou a execução de diligência, no sentido de que fossem adicionados aos autos elementos capazes de comprovar o alegado, o que fez justamente para dar oportunidade ao sujeito passivo de utilizar todos meios e recursos inerentes à sua ampla defesa.

O julgador administrativo não está obrigado à determinação de produção de provas outras além daquelas já constantes dos autos, pois se os elementos constantes dos autos forem suficientes para a gênese do seu juízo, torna-se despicienda a produção de outras provas.

Na espécie, não vislumbramos o cerceamento de defesa alegado, vez que foi dada à autuada, com a determinação de diligência, a oportunidade para que carresse aos autos os elementos comprobatórios das suas alegações, o que não o fez, apesar de intimada reiteradas vezes. Com isso fica caracterizada a desnecessidade da prova pericial reclamada pela autuada, vez que a perícia pode ser tida como uma diligência empreendida por quem tem profundo conhecimento do assunto, e, no caso, a averiguação das alegações da autuada não demandaria conhecimentos que ultrapassassem o domínio da autoridade fiscal incumbida da diligência.

Com efeito, deixamos de acatar as alegações de cerceamento de direito de defesa, por não se ter caracterizado tal ocorrência.

Também preliminarmente, passamos à análise da argumentação de nulidade do procedimento fiscal, sob a alegativa de que o questionamento acerca da cobrança do crédito tributário estaria superado por decisão exarada em processo judicial, vez que atingida pelo instituto da coisa julgada.

Em julgamento anterior de causa idêntica à que ora se discute, através de voto brilhantemente elaborado pelo então Conselheiro Luiz Roberto Domingo, este Colegiado se manifestou, à unanimidade, no sentido de que o litígio sobre os valores devidos a título de contribuição para o PIS fora açambarcado pela discussão judicial, o que impediria qualquer manifestação posterior da Fazenda Pública acerca da sua suficiência ou não. //



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

Entretanto, após melhor refletir sobre o assunto, ousou divergir da posição anteriormente manifestada, e explico.

A autuada foi parte em ação judicial cujo litígio pendia sobre a inconstitucionalidade da aplicação dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 na cobrança da contribuição para o PIS, sendo que decisão transitada em julgado determinou ser cabível a observância da Lei Complementar nº 7/70, com a conversão em renda da União de depósitos judiciais efetuados no curso da ação, sendo que a sentença em questão foi exarada nos seguintes termos:

“Isto posto, concedo a segurança, pois a(s) Impetrante(s) teve ferido o direito líquido e certo seu, ficando resguardado o seu lido direito de continuar contribuindo para o PIS nos termos previstos na Lei Complementar 07/70, sem as alterações promovidas pelos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88.”

Naquele processo judicial, por ter havido manifestação sobre o mérito da lide, há que se falar na existência de coisa julgada material, que, como diz o artigo 467 do Código de Processo Civil é “a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

No direito brasileiro, o autor, ao exercitar o seu direito de ação, formula um pedido de certo bem da vida que quer obter através de determinada providência jurisdicional. Nesse intento, deve mencionar as causas desse pedido, que são os fatos constitutivos da situação e que justificam a necessidade da providência jurisdicional.

As matérias objeto da manifestação judicial são o pedido do autor e sua causa de pedir; é sobre esses elementos que incidem os efeitos imutáveis da sentença passada em julgado. E o pronunciamento do juiz sobre o pedido, acolhendo-o ou rejeitando-o, está na conclusão da sentença, no seu dispositivo. Essa manifestação é que se torna imutável por força da coisa julgada.

O comando emergente do dispositivo é a parte da sentença que delimita o que está abrangido pelo instituto da coisa julgada, a impedir que a relação de direito material decidida, entre as mesmas partes, seja reexaminada, no mesmo ou em outro processo, pelo mesmo ou outro juiz ou tribunal.

Na espécie, o dispositivo da sentença judicial deu-se no sentido de que as impetrantes recolhessem a contribuição para o PIS nos termos da Lei Complementar nº 7/70, ou seja, definiu que aquela deveria ser a norma balizadora da incidência da exação, e não os malsinados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Ocorre que a interpretação de alguns mandamentos daquela lei complementar foi objeto de dissenso entre operadores das normas tributárias, e a principal controvérsia deu-se em torno da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único. Um dos entendimentos era no sentido de que o dispositivo determinava que a base de cálculo da contribuição para o PIS seria o



Processo nº : 10983.005451/98-30
Recurso nº : 119.060
Acórdão nº : 202-14.516

sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês, e outro o de que o comando contido em tal dispositivo legal referia-se a prazo de recolhimento.

O segundo entendimento foi aquele seguido pela Secretaria da Receita Federal, o que foi expresso em normas por ela expedidas, sendo que o sujeito passivo efetuou os cálculos dos valores depositados em juízo sob a égide do primeiro entendimento, daí a divergência entre os valores objeto dos depósitos judiciais e aqueles levantados pela autoridade fiscal.

A meu sentir, o comando dimanado da sentença, revestido do instituto da coisa julgada, não abrangeu a controvérsia sobre a interpretação da incidência do artigo 6º, parágrafo único, da LC nº 7/70, nada impedindo que, em averiguação ao cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, a Fazenda Pública cobrasse o crédito tributário que entendia devido, desde que não atingido pela decadência. A manifestação do Poder Judiciário para dirimir a lide surgida com a discordância da interpretação dos dispositivos da lei complementar deveria ser objeto de outra demanda, vez que ao sujeito passivo caberia a busca da tutela jurisdicional ou a discussão na esfera administrativa, como o fez.

In casu, a orientação seguida pela autoridade fiscal implicou em divergência entre o montante objeto da conversão em renda da União e aqueles devidos pelo sujeito passivo, e, justamente por não concordar com a posição adotada pela fiscalização, a autuada rebelou-se, dando origem ao presente processo administrativo fiscal, oportunidade em que são averiguados todos os aspectos legais da controvérsia suscitada.

Assim, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal, vez que não foi maculado o instituto da coisa julgada, sendo que a autoridade fiscal cumpriu as determinações da decisão judicial, seguindo entendimento exarado pela Administração Tributária, atuou no procedimento sob a vinculação normativa a que está subsumida, e ao sujeito passivo foi permitida a ampla manifestação contra os valores objeto do litígio.

Cabe aqui ressaltar que a discussão acerca da interpretação do parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70 foi objeto de demanda submetida à apreciação do Poder Judiciário, sendo que o Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se no sentido de admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês.

Também entendo não serem cabíveis as considerações de que a extinção do crédito tributário pela conversão dos depósitos judiciais em renda da União impossibilitaria a discussão posterior sobre a suficiência ou não dos valores convertidos.

É indubitável que a conversão em renda da União, de valores depositados judicialmente, *ex vi* do artigo 156, VI, do Código Tributário Nacional, é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, mas, como bem argumenta o julgador singular, para que isso ocorra os valores depositados devem ser suficientes para absorver todo o crédito tributário devido. Em não o sendo, é lícito que a Fazenda Pública busque, pelos meios legalmente permitidos, arrecadar os valores faltantes.

H



Processo nº : 10983.005451/98-30
Recurso nº : 119.060
Acórdão nº : 202-14.516

Ainda em preliminar, impende que seja averiguado se ocorreu a decadência do direito de lançar os valores exacionados, por ser questão ensejadora de extinção do crédito tributário.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do CTN, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, depois de ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a contribuição para o PIS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação “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”.

No direito tributário brasileiro tem-se verificado que dificilmente a sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica. Em tal caso, sobressai-se a figura da “homologação tácita”, que está determinada no artigo 150, § 4º, do CTN, quando, decorrido o lapso decadencial de 05 (cinco) anos, tem-se por homologado não o lançamento, mas o pagamento que houvera sido elaborado pelo sujeito passivo.

A antecipação do pagamento é situação determinante para a análise da decadência do direito de lançar o crédito tributário, posição que tem sido manifestada reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal, sendo que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial passa a ser a data da decadência do fato gerador.

Entretanto, deixando o sujeito passivo de efetuar o pagamento, entende aquela Corte que deve ser observado o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos:

J //



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, (95/0001216-2)

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985." (grifamos)

Recurso Especial nº 199560/SP, (98/0098482-8)

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional." (grifamos)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda acata esta posição do Superior Tribunal de Justiça, e, no tocante ao prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, no julgamento do Acórdão CSRF/02-01.0004, pronunciou-se no sentido de que aquele dispositivo legal refere-se ao direito da seguridade social apurar e constituir seus créditos, sendo que o título VI da mesma norma dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social e enumera as contribuições a que estão obrigados a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo da empresa estão enumeradas a contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/82) e a contribuição social sobre o lucro – CSLL – (Lei nº 8.034/90), não havendo qualquer referência à contribuição para o PIS. Assim, não incluída a contribuição para o PIS naquelas enumeradas pela Lei nº 8.212/91, pode-se inferir que o legislador pretendeu dar tratamento distinto a esta contribuição, sendo que o artigo 45 daquela lei apenas alcança a constituição de créditos provenientes das contribuições elencadas no seu artigo 23, não havendo como estender sua aplicação à contribuição para o PIS, vez que a decadência, por se tratar de prazo extintivo da constituição do crédito tributário, necessita de



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

expressa previsão legal, não podendo ser presumida. A síntese do posicionamento daquela corte administrativa encontra-se na ementa a seguir transcrita:

"PIS – DECADÊNCIA – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário, nos casos em que houve a antecipação do pagamento, ocorre após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial de dez anos a que se refere o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 apenas alcança a constituição dos créditos provenientes das contribuições elencadas no artigo 23 dessa lei, não havendo como estender sua aplicação à contribuição ao PIS. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida."

Também quanto ao prazo estipulado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, é pacífico neste Colegiado, o que foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, tratar-se tal norma de regra que estabelece o dever de guarda de documentos por dez anos, e não de prazo decadencial. No entender daquela corte, a imposição se faz de forma coerente com o prazo estipulado no artigo 10 do mesmo decreto-lei, que trata de prescrição, face à necessidade de cobrança do débito dentro daquele prazo.

Na espécie, foram efetuados pagamentos referentes aos períodos de janeiro de 1993 a janeiro de 1994, de março de 1994 a dezembro de 1997 – listagem de pagamentos às fls. 206/208.

O período objeto da autuação abrange de janeiro a novembro de 1993, de fevereiro de 1994 a setembro de 1995 e de abril a dezembro de 1997. Assim, tem-se duas situações a serem consideradas: para o lapso temporal em que não foram efetuados pagamentos, devem ser aplicados os mandamentos do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, de forma que o prazo decadencial será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, e para os meses em que ocorreram pagamentos, considerar-se-á a incidência do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Na esteira das decisões do STJ e da CSRF/MF, *in casu*, para os meses de janeiro a novembro de 1993, como houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 1998 e encerrou-se em novembro de 1998; para os meses de março de 1994 a setembro de 1995, como também houve pagamentos, o prazo decadencial iniciou-se em março de 1999 e encerrou-se em setembro de 2000, e para o mês de fevereiro de 1994, como não houve pagamento, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 1995 e encerrou-se dezembro de 2000.

Como o sujeito passivo tomou conhecimento da exação em 11 de dezembro de 1998, foram atingidos pela decadência os meses de janeiro a novembro de 1993, o que implica na sua extinção, de acordo com o artigo 156, V, do CTN.

Ultrapassadas as preliminares, passamos à análise das questões de mérito.



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

A primeira controvérsia se dá acerca do mandamento veiculado pelo parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70, e, para o deslinde da questão, mister que se faça um esboço histórico da contribuição para o PIS tendo como ponto de vista as normas de comando que regeram a sua incidência.

A LC nº 7, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a contribuição para o PIS.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, as seguintes modificações: o fato gerador passou a ser a receita operacional bruta, a base de cálculo passou a ser a receita operacional bruta do mês anterior e a alíquota foi alterada para 0,65%.

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, tendo suas execuções suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se nessa expressão, que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais, e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal. Destaque-se que, na espécie, o reconhecimento da inaplicabilidade dos indigitados decretos-leis se deu por meio de decisão judicial transitada em julgado em ação onde a recorrente foi parte.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no R.E. nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva, assim, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 tiveram as suas repercussões afastadas no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *quaestio*:

“INCONSTITUCIONALIDADE – DECLARAÇÃO – EFEITOS – A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito ‘ex tunc’, não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles tirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. A espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído".

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Tal pensamento encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:

"(...) impõe-se proclamar – proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. 'Uma consequência primária da inconstitucionalidade' - acentua MARCELO REBELO DE SOUZA ('O valor Jurídico do Acto Inconstitucional', vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – 'é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam'. "

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula." (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nº 174, jun/93, p.235) (grifamos)

Como decorrência da aplicação da LC nº 7/70 surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento:

- 1) que a base de cálculo da contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; e
- 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. O que foi acompanhado



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

"PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior."

Em outros julgados sobre a mesma matéria, tenho me curvado à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês.

Desse modo, deve ser calculado o valor nominal da contribuição em tela considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês que antecedeu à ocorrência do fato gerador com relação aos períodos remanescentes no auto de infração, devendo ser considerados os recolhimentos correspondentes. Cabendo, neste ponto, a averiguação se os depósitos judiciais efetuados pela recorrente, e convertidos em renda da União, foram suficientes para absorver os valores devidos no período, mediante tal sistemática de cálculo.

A recorrente traz também como ponto de defesa a consideração de que a alíquota utilizada na exação deveria ser de 0,65%, e não de 0,75%, vez que teria que ser observado o percentual determinado pelos decretos-leis expurgados do mundo jurídico.

A retirada dos pré-falados decretos-lei do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, isto é, passam a ser aplicadas as determinações deliberadas pela LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73 e alterações posteriores, que não aquelas introduzidas pelas normas inconstitucionais. Não há que se falar em repristinação, e sim em descon sideração das alterações introduzidas na sistemática de cobrança da contribuição para o PIS pelos decretos-leis afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, consequência imediata determinada pelos mecanismos de segurança e aplicabilidade do nosso sistema jurídico.

Tal entendimento firma-se na manifestação do Supremo Tribunal Federal, exarada nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181.165-7, sessão de 04/04/96, consoante se depreende da ementa a seguir transcrita:

"...



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

1 – Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-lei 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.

2 - ”

Assim, tudo passa a ocorrer como se os decretos-leis eivados do vício da inconstitucionalidade não houvessem existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Com efeito, a constituição dos créditos tributários deve ser pautada pela LC nº 7/70, e suas alterações constitucionalmente válidas, fato pelo que correta a aplicação da alíquota determinada no artigo 3º, da referida lei, com a modificação inscrita no artigo 1º, da LC nº 17/73. Assim, descabida a argumentação da recorrente, não se vislumbrando razão ao seu pleito, vez que, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores abrangidos pela exação determinava que a alíquota aplicável deveria se dar nos patamares adotados no auto de infração, o que está em total consonância com as determinações do artigo 144, do Código Tributário Nacional. Não há, portanto, que se invocar o artigo 100 do Código Tributário Nacional para fins de defender a tese de que o expurgo dos decretos-leis não implicaria no pagamento de valores maiores que aqueles vigentes à época em que tais atos produziam efeitos no mundo jurídico, e que haveria aí uma prática reiterada da autoridade administrativa, que legitimaria os atos então praticados pelo contribuinte, pois como a declaração de inconstitucionalidade produz efeitos *ex tunc*, após aquele pronunciamento defeso se faz o uso do ato inquinado, mesmo para os períodos referentes ao lapso de tempo em que o vício não havia ainda sido afirmado.

Também na petição recursal, mantém a recorrente a afirmativa de que nas bases de cálculo da contribuição estariam indevidamente incluídos valores referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Telecomunicações – ICMS recolhido por substituição tributária pelo fabricante dos produtos que ela, como distribuidora, apenas revenderia. Argumenta que os fabricantes de refrigerantes, cerveja e água mineral estão obrigados a recolher, como substitutos tributários, o ICMS relativo às operações seguintes de comercialização, quais sejam: as de revenda por parte dos distribuidores e as de venda final ao consumidor pelos varejistas, o que faz com que o total do imposto estadual recolhido deva ser rateado entre estes contribuintes substituídos para fins de inclusão de valores nas bases de cálculo das contribuições sociais. Afirmar não ser correta a adição às suas bases de cálculo de todo o valor do ICMS recolhido por substituição pelo fabricante, posto que ela, como simples distribuidora/revendedora, responde por apenas uma das etapas de comercialização posteriores à fabricação.

Quando da impugnação, depois de apontar as pretensas irregularidades no levantamento das bases de cálculo efetuado pela autoridade fiscal, tratou o sujeito passivo de juntar aos autos planilhas das quais estaria a explicitar quais seriam os valores corretos (folhas 274 a 333).

Face à apresentação destas planilhas e de a autuada trazer, por meio delas, os valores das exclusões que entende deveriam ser feitas na apuração das bases de cálculo, tratou a

JM 18



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

autoridade julgadora de primeira instância de promover diligências voltadas à abertura da possibilidade de a contribuinte demonstrar a veracidade destes valores, por via da apresentação, à autoridade fiscal, das memórias de cálculo e dos documentos que instrumentaram tal apuração.

Ocorre que, apesar de intimidado por três vezes a apresentar as mencionadas memórias de cálculo, preferiu o sujeito passivo não prestar os esclarecimentos demandados. Apenas ao final do prazo concedido na terceira intimação é que veio ele aos autos, mas tão-somente para fins de reafirmar o pedido de perícia já formulado na peça impugnatória.

A simples alegação de fatos modificadores do lançamento, sem a comprovação da sua ocorrência, não é suficiente para que o lançamento seja revisto, e, *ex vi* do artigo 333, I, do Código de Processo Civil, que subsidiariamente se aplica ao processo administrativo fiscal, cabe a quem alega o ônus da prova que trata de fato modificativo de direito, *in casu*, competia ao sujeito passivo o encargo de provar suas alegações, especialmente no tocante a fatos que alteram o lançamento.

Entretanto, ainda que tivesse apresentado planilhas, cálculos detalhados e demais documentos pertinentes, no momento oportuno, na análise do direito material, melhor sorte não teria a recorrente.

O mérito da questão consiste na exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS do valor pertinente à parcela do ICMS devida pelos comerciantes varejistas – compradores da recorrente – que corresponde ao imposto que foi recolhido pelo fabricante da cerveja e engarrafador da água mineral, na condição de substituto tributário. Entende a recorrente que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo da contribuição por ela devido.

Matéria idêntica foi objeto do Recurso nº 118.482, que teve como relatora a Conselheira Maria Teresa Martínez López, que muito bem discorreu sobre a situação fática decorrente da condição de substituto tributário do ICMS, e sua implicação na base de cálculo da contribuição para o PIS, cujo excerto passo a transcrever:

"Inexiste previsão legal para excluir da base de cálculo do PIS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.

Alega a recorrente que se dedicava unicamente à distribuição de refrigerantes, águas minerais e cervejas, adquiridos de outros fabricantes, empresas coligadas ou não, sendo que os referidos produtos estão sujeitos à substituição tributária do ICMS. Que referida substituição implica em que o fabricante retém e recolhe o ICMS devido pelos demais agentes participantes do ciclo de produção e comercialização da mercadoria: o distribuidor e o ponto de venda. Assim, os fabricantes de cerveja e refrigerantes e o engarrafador de água mineral agregavam ao seu preço, cobrado da recorrente, o ICMS que seria devido pela própria recorrente (distribuidor) e pelo ponto de venda. Que a parcela do ICMS/substituto referente à operação subsequente à da recorrente, praticada pelo comerciante



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

varejista que lhe adquire refrigerante/cerveja/água mineral, não constitui receita da recorrente, que é mera repassadora do custo. Portanto, não deve integrar a base de cálculo da contribuição.

A priori, necessário se faz tecer algumas considerações a respeito da figura da substituição tributária. Nesse regime, o fabricante das mercadorias (contribuinte substituto) fica responsável pelo recolhimento do ICMS que será devido nas etapas seguintes da comercialização, até o consumidor final, pelos revendedores dos bens (contribuintes substituídos). Assim, ao realizar a venda das mercadorias, o fabricante torna-se devedor do ICMS incidente sobre o seu preço de venda, e também do ICMS calculado sobre a diferença entre esse preço e o máximo ou único a ser praticado na revenda das mercadorias a consumidor final. Esse preço de venda é estabelecido pela própria legislação do ICMS (preço preestabelecido por meio de pauta), ou é calculado pelo fabricante de acordo com determinadas regras dispostas pela legislação. O atacadista ou distribuidor (caso da recorrente), assim como o varejista de mercadorias submetidas a esse regime de tributação, ficam dispensados do recolhimento do imposto por ocasião da revenda das mercadorias. Portanto, não há que se falar mais em ICMS devido pelo atacadista e/ou varejista, tampouco em débito e crédito do imposto, pois os valores devidos de ICMS até a revenda ao consumidor final já foram recolhidos pelo fabricante das mercadorias.

Dessa forma, considerando que o ICMS devido nas várias etapas de comercialização deve ser recolhido pelo fabricante, na condição de substituto tributário, quando o distribuidor efetuar a venda da mercadoria ao comerciante varejista, nenhum valor a título de ICMS será devido ou por ele recolhido.

Por outro lado, deve ser observado que a base de cálculo do PIS é o faturamento da empresa e que o ICMS, estando embutido no preço, faz parte desse faturamento, integrando a base de cálculo da contribuição. Sendo assim, todo o valor cobrado do varejista (cliente) nesta etapa da comercialização compõe a base de cálculo da contribuição.

*Verifica-se, na análise das Leis nºs 9.715/1998 e 9.718/1998, que, ao efetuarem algumas alterações na legislação pertinente à matéria, incluíram nas hipóteses de exclusão da base de cálculo da contribuição o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de **substituto tributário**. Assim, juntamente com o IPI devido, as vendas canceladas e os descontos incondicionais, o ICMS devido pelo fabricante na condição de substituto tributário, por determinação legal, poderá ser excluído do montante tributável da contribuição. As hipóteses de exclusão da base de cálculo da exação estão ali enumeradas de forma restritiva, sendo que o legislador não contemplou o intermediário da cadeia de substituição, caso da recorrente, nessas hipóteses de exclusão.*



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

Entende a recorrente que, antes da vigência da Lei nº 9.718/1998, o Parecer Normativo nº 77/1986 permitiria a exclusão da base de cálculo da parcela devida pelos seus clientes. Para tanto, oportuno verificar o que dizia o discriminado parecer ao referir-se ao regime de substituição:

"(...)

6.2 - O ICM referente à substituição tributária é destacado na Nota Fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário, porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

7- Os atacadistas ou comerciante varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo contribuinte substituto, não destacarão na Nota-Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para contribuições do PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 - Portanto, não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de cálculo daquelas contribuições quando recolhidas pelo contribuinte substituído." (grifei)

Da leitura da parte relativa à substituição tributária constante do referido parecer, extrai-se que a determinação sempre foi a de que o contribuinte substituto poderia excluir de sua base de cálculo o ICM (hoje ICMS) recolhido por responsabilidade legal (substituição tributária). Jamais foram permitidas exclusões do ICMS da base de cálculo do intermediário da cadeia de substituição.

O único contribuinte que sempre possuiu a prerrogativa de excluir da base de cálculo o ICMS devido nas demais etapas de comercialização é o substituto tributário. A figura do substituto tributário pressupõe o recolhimento da contribuição devida nas etapas posteriores da comercialização, e ainda que a lei determine essa responsabilidade tributária a um dos componentes da cadeia. Nenhum desses requisitos é preenchido pela recorrente relativamente às vendas de cerveja e água mineral. Portanto, não havendo previsão legal para tal exclusão e, ao contrário do entendimento da autuada, não existindo qualquer determinação no dito parecer normativo que permitisse essa exclusão, é devido o PIS sobre a totalidade do faturamento proveniente da venda de mercadorias, onde a autuada é intermediária da cadeia de substituição tributária."



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

Assim, descabida a alegação de que a recorrente, na qualidade de distribuidora de cerveja, refrigerante e água mineral, adquiridos dos fabricantes e engarrafadores, estaria inserida na cadeia tributária do ICMS como substituto tributário, sendo-lhe permitida a exclusão do ICMS devido como contribuinte substituto da base de cálculo da contribuição para o PIS.

Com esse posicionamento, resta prejudicada a solicitação de produção de prova com o objetivo de firmar o direito pleiteado, tornando despiciendas as argumentações no sentido de que seja empreendida perícia contábil para averiguar tais fatos, vez que a prova pericial deve ser produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, face à presença de questões de difícil deslinde, e, no caso, a perícia seria inócua, vez que nenhum resultado prático dela adviria.

A recorrente também alega ser indevida a multa de ofício aplicada no lançamento, sob a argumentação de que todo o crédito tributário teria sido extinto quando da conversão dos depósitos judiciais em renda da União.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Na espécie, a autoridade fiscal argumenta que os valores objeto da conversão em renda da União não teriam sido suficientes para absorver aqueles devidos no período, e o não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

Paulo de Barros Carvalho¹, eminente tratadista do Direito Tributário, discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

“a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)”

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias, e o permissivo legal que esteia a sua aplicação encontra-se no artigo 161 do CTN, quando afirma

¹ Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337.



Processo nº : 10983.005451/98-30

Recurso nº : 119.060

Acórdão nº : 202-14.516

que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício -, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não. Assim, cabível a imposição de penalidades para os valores que não sejam absorvidos pelos pagamentos efetuados e pelos depósitos judiciais convertidos em renda da União.

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA //