



RECURSO ESPECIAL

Nº RP/203-118482

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10983.005453/98-65
Recurso nº : 118.482
Acórdão nº : 203-08.357

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 29/08/2003
Rubrica

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

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA - PRAZO QÜINQUÊNAL - o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento da Contribuição para o PIS decaiu no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional. **Preliminar acolhida.**

NULIDADE DA DECISÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - IMPROCEDÊNCIA - Tendo sido dado ao contribuinte, no curso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, não prospera a preliminar suscitada. O indeferimento de pedido de perícia está no âmbito do poder discricionário do julgador administrativo, sendo que, quando motivado, sua negativa não constitui cerceamento do direito de defesa. **Preliminar rejeitada.**

INCONSTITUCIONALIDADE. EFICÁCIA EX TUNC. A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de constitucionalidade revigora as normas complementares, indevidamente alteradas, e a legislação não contaminada.

PIS - EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Não há 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.

CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO. EFEITOS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO - Inexistência de identidade de matéria posta à discussão no Judiciário e Administrativo, aliado à escolha da via do mandado de segurança, tem-se que a conversão de depósitos judiciais em renda da União extingue o crédito tributário na proporção do valor efetivamente convertido. A parcela eventualmente não coberta pela conversão sujeita-se a lançamento por meio de procedimento *ex officio*.

BASE DE CÁLCULO - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 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



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

FALTA DE RECOLHIMENTO - A falta do regular recolhimento da contribuição autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais.

EXCLUSÃO - Em respeito ao prazo nonagesimal estabelecido no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal/88, e na IN SRF nº 06/2000, há de se excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996.

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Maria Cristina Roza de Castro e Otacílio Dantas Cartaxo; e **II) por unanimidade de votos: a) em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida; e b) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002.

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/cf/ja



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

Recorrente : VONPAR REFRESCOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no período entre 1993 e 1997.

Consta dos autos que a autuação se deu com base na insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no período entre 1993 e 1997. 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.

Inconformada com os resultados do feito fiscal, interpôs a contribuinte a impugnação constante das folhas 199 e 200, na qual expõe suas razões de contestação, como segue.

Defende, inicialmente, a nulidade de parte do Auto de Infração, em face de que os créditos tributários referentes aos períodos-base que vão até 30/11/93 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 § 4º 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 justificassem a adoção de outro prazo.

Defende também 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 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 insurge-se a contribuinte contra as bases de cálculo apuradas pela autoridade fiscal, por entender que, depois do expurgo dos DLs nºs



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

2.445/88 e 2.449/88 e o revigoramento da Lei Complementar n.º 7/70, 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 6º 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 6º da LC n.º 7/70 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.

Contesta a contribuinte o uso da alíquota de 0,75%, no período em que a LC n.º 7/70 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.

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 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 arguição, 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, 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 228 e 229, a produção de prova pericial, destinada à definição das bases de cálculo.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

Para consubstanciar suas alegações, juntou a contribuinte, às folhas 234 a 296, Planilhas nas quais demonstra a apuração das bases de cálculo que entende serem as corretas.

Em face de a análise dessas planilhas ter demonstrado que as divergências entre as bases de cálculo apresentadas durante a ação fiscal e as trazidas posteriormente 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 a Delegacia de Julgamento de demandar as diligências indicadas em despacho.

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 720, 733 e 734), preferiu a contribuinte deixar tais prazos passarem em branco, omitindo-se de prestar os esclarecimentos demandados. Apenas ao final do prazo concedido na terceira intimação é que veio ela aos autos (folha 744), mas tão-somente para fins de reafirmar o pedido de perícia já formulado na peça impugnatória.

Por meio da Decisão DRJ/FNS n.º 881, de 18/06/01, a autoridade de primeira instância manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/08/1993, 01/11/1993 a 30/11/1993, 01/02/1994 a 31/03/1994, 01/05/1994 a 30/09/1994, 01/11/1994 a 30/11/1994, 01/05/1995 a 30/09/1995, 01/11/1995 a 31/12/1995, 01/01/1996 a 30/04/1996, 01/06/1996 a 31/07/1996, 01/01/1997 a 31/01/1997, 01/04/1997 a 31/12/1997

Ementa: PIS. PRAZO DECADECIAL - O prazo previsto para a constituição de créditos relativos à Contribuição para o PIS é de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO SOB A ÉGIDE DA LC N.º 07/70 - O lapso temporal de seis meses, previsto no artigo 6º da Lei Complementar n.º 07/70, representa prazo de recolhimento da exação; prazo este que foi regularmente alterado pela legislação superveniente - Lei n.º 7.691/88 e posteriores.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/08/1993, 01/11/1993 a 30/11/1993, 01/02/1994 a 31/03/1994, 01/05/1994 a 30/09/1994, 01/11/1994 a 30/11/1994,



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

01/05/1995 a 30/09/1995, 01/11/1995 a 31/12/1995, 01/01/1996 a 30/04/1996,
01/06/1996 a 31/07/1996, 01/01/1997 a 31/01/1997, 01/04/1997 a 31/12/1997.

Ementa: CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO. EFEITOS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO - A conversão de depósitos judiciais em renda da União extingue o crédito tributário na proporção do valor efetivamente convertido. A parcela eventualmente não coberta pela conversão sujeita-se a lançamento por meio de procedimento ex officio.

IMPUGNAÇÃO. REQUISITOS PARA A APRECIAÇÃO DAS ALEGAÇÕES DIRIGIDAS CONTRA O LANÇAMENTO - As alegações dirigidas contra o lançamento de ofício devem individualizar concretamente a parcela do crédito tributário contestada. A mera menção a uma questão de direito, sem a demonstração de sua correlação concreta, por elementos de provas hábeis, com a matéria de fato objeto do procedimento de ofício, descaracteriza o litígio, conformando-se mais como consulta em tese sobre a aplicação da legislação tributária, questão esta impassível de apreciação no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários.

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.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS DO EXPURGO DE LEI REVOGADORA - Na declaração de inconstitucionalidade de um ato legal, perde ele eficácia com efeito ex tunc, restando fulminado desde sua edição. Por tal, a aplicação, por parte da autoridade fiscal, do ato inquinado durante o período anterior ao seu expurgo, não se conforma como prática reiterada da administração tributária, para fins de gerar os efeitos normativos previstos no artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/08/1993, 01/11/1993 a 30/11/1993, 01/02/1994 a 31/03/1994, 01/05/1994 a 30/09/1994, 01/11/1994 a 30/11/1994, 01/05/1995 a 30/09/1995, 01/11/1995 a 31/12/1995, 01/01/1996 a 30/04/1996, 01/06/1996 a 31/07/1996, 01/01/1997 a 31/01/1997, 01/04/1997 a 31/12/1997

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. BASES DE CÁLCULO. DISCIPLINAMENTO. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR -

8



Processo nº : 10983.005453/98-65
Recurso nº : 118.482
Acórdão nº : 203-08.357

Apenas para os impostos há imposição constitucional de disciplinamento das bases de cálculo por meio de lei complementar, não se estendendo o preceito para os demais tributos, entre tais as contribuições sociais.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA - Sobre os créditos tributários apurados em lançamento efetuado pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde, além de reiterar os argumentos apresentados em sua impugnação, aduz que o indeferimento da perícia contábil requerida torna a decisão nula, em face do cerceamento de defesa. Aduz, ainda, à fl. 782, que (sic) *para garantia da ampla defesa do contribuinte e do contraditório processual, a autoridade fiscal julgadora está obrigada à realização das provas pertinentes aos esclarecimentos dos fatos que sustentam o lançamento. Somente poderá prescindir de provas requeridas quando as mesmas demonstrarem-se impraticáveis ou, de outro modo, desnecessárias ao esclarecimento do feito.*"

É o relatório.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ**

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo ao exame das questões postas para apreciação.

Contra a recorrente foram lavrados diversos autos de infração¹, constando, na sua matéria principal, crédito tributário referente à parcela do ICMS devida pelos "clientes da autuada" - comerciantes varejistas - (imposto que foi recolhido pelo fabricante da cerveja e engarrafador da água mineral - substituto tributário) e que foi excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS. Entende a autuada que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo das contribuições por ela devido.

Cuida-se, no caso presente, do Recurso de nº 118.482 e, portanto, da exclusão da base de cálculo do PIS, entre outras matérias.

Conforme relatado, consta dos autos que a autuação se verificou com fundamento na insuficiência de recolhimento da contribuição em determinados períodos-base. 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 ilegalidade da contribuição, e não especificamente a base de cálculo do tributo. Depois dessas exclusões, no entender da fiscalização, restou saldo devedor remanescente, que acabou sendo constituído como crédito tributário por meio do Auto de Infração.

As matérias em discussão podem ser assim sintetizadas: 1- da nulidade da decisão de primeira instância; 2 - do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário; 3 - da conversão dos depósitos em renda e seus efeitos; 4 - da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos; 5 - da semestralidade do PIS; 6 - da base de cálculo; 7 - da prova pericial; 8 - da multa de ofício; e por último, de ofício, da exclusão de alguns períodos.

1) DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Inicialmente, alega a recorrente que o indeferimento da perícia contábil requerida torna a decisão recorrida nula de pleno direito, em face do claro cerceamento de defesa.

¹ Referidos autos de infração deram origem aos Recursos de nºs. 119.086 (COFINS), 119.125 (COFINS), 119.069 (PIS), 118.482 (PIS) e 119.338 (PIS), todos distribuídos por sorteio à minha pessoa, razão pela qual serão colocados em julgamento na mesma Sessão.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

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.²

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.”³

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

“Parece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são ‘donos’ da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, ‘todo o poder emana do povo (...)’ (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como ‘Estado Democrático de Direito’ (art. 1º, caput), 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.”⁴ (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, ou, mais especificamente, a base de cálculo, conforme se demonstrará ao longo do presente voto.

Em razão do exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

² MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21º Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

³ JÚNIOR, JOSÉ CRETELLA. **Curso de Direito Administrativo**. 14º Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.

⁴ **Curso de Direito Administrativo**. 11º Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

2 - DO PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No que diz respeito à figura da decadência, questão de mérito que deve ser analisada primeiramente por ser prejudicial às demais matérias, passo à sua apreciação.

O auto de infração foi lavrado em 30/11/1998, ciência em 11/12/98, relativamente ao PIS, constando as **bases de cálculo** geradas em 1993 e 1997, razão pela qual entendo, à luz do artigo 156, item V, do CTN, e considerando os efeitos da semestralidade, extinto está parcialmente o crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos até 30/11/1993.

No mais, sobre o assunto a CSRF já teve a oportunidade de se manifestar. 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, onde se discutiu o FINSOCIAL.⁵

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e na Lei nº 8.212/91, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para as contribuições sociais, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e no dizer de MAXIMILIANO⁶: "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 hermeneuta 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.*" (negrito)

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

⁵ Idem, Acórdão CSRF/02-0.950 – Rec. RD/201-0.328.

⁶ Carlos Maximiliano, Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense, RJ, 1996, p.10-11.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

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 inérgia 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.⁷

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.⁸ 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. (...).

A autoridade de primeira instância defende que o prazo de decadência para o PIS é de 10 anos, enquanto que a recorrente entende que é de 05 anos, como previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Análise doutrinária de alguns julgados do STJ

⁷ Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

⁸ Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ⁹ que reconheceram, no passado,¹⁰ o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier¹¹, teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do STJ referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressalvar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Em terceiro lugar, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

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

Para o doutrinador Alberto Xavier¹², a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência "é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica." As decisões proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentável, 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

⁹ Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. nº 58.918 –5/RJ.

¹⁰ 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).

¹¹ Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, p. 7/13.

¹² Idem citação anterior.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.¹³

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.*"¹⁴

Oportunas também as lições do doutrinador Luciano Amaro,¹⁵ 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 Carvalho¹⁶ 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 atuosidade por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para 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

¹³ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1998, pág 313/314.

¹⁴ Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" – Ed. Resenha Tributária, SP – 1976, pág 15/16.

¹⁵ - Em *Direito Tributário Brasileiro* - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385

¹⁶ publicado no *Repertório de Jurisprudência da IOB*, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, págs. 70 a 77.



Processo nº : 10983.005453/98-65
Recurso nº : 118.482
Acórdão nº : 203-08.357

poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo."

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

A Decadência das Contribuições Sociais

Entendiam alguns, no passado, que a Contribuição para o FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/82 e extinta, a partir de abril/92, pela LC nº 70/91, e a Contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nºs 07 e 08/70, já tinham regras próprias de decadência.

Com efeito, o Decreto-Lei nº 2.049/83, art. 3º (FINSOCIAL), e o Decreto-Lei nº 2.052/83, também pelo art. 3º (PIS/PASEP), assim dispõem:

"Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior...".

Não tenho dúvidas em afirmar que os dois diplomas legais, cujo artigo 3º tem a mesma redação, estabeleceram prazo "prescricional" ao invés de prazo de decadência, objeto da presente análise, razão pela qual não pode ser invocado para a solução do deslinde.

14



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

Registra-se, para lembrança de meus pares, que, no passado, o Segundo Conselho de Contribuintes já teve oportunidade, através das três Câmaras, fundamentado na legislação acima, de se manifestar reiteradas vezes sobre a decadência do PIS/PASEP e do FINSOCIAL, “consagrando a validade do prazo decadencial de dez anos” para estas duas contribuições, através dos Acórdãos nºs 201-64.592/88, 201-66.368/90, 201-66.390/90, 201-66.389/90, 202-03.596/90, 202-03.709/90, 202-04.708/91, 201-67.455/91, 201-68.487/92, 201-68.624/92, 203-00.579/93 e 203-00.731/93. Entretanto, salienta-se também, na época, da existência de acórdãos, em sua minoria, divergindo do entendimento acima.

Deve-se registrar também que, posteriormente, na mesma linha de raciocínio, aqui por mim adotada, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF nº 531/93), entendeu que a decadência do FINSOCIAL e do PIS/PASEP (Decreto-Lei nº 2.052/83) ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN,¹⁷ cujas ementas dessas decisões, comum a várias delas, é a seguinte:

“Não tratando o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83 de prazo de decadência, mas sim de prescrição, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento da contribuição para o FINSOCIAL decai no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional.”

Por outro lado, não há de se querer se o PIS deve observar as regras introduzidas pela Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, uma vez que a referida contribuição não se encontra no bojo das contribuições sociais mencionadas na mencionada lei. Isto porque, da simples leitura da Lei nº 8212/91, verifica-se que a mesma se aplica às contribuições devidas à seguridade social.¹⁸ A contribuição social incidente sobre a

¹⁷Acórdãos nºs 103-17.067, 103-17.068, 103-17.085 e 103-17.106, todos da 3ª Câmara, louvaram-se, acertadamente, no entendimento de que o art. 3º do Decreto Lei nº 2.049 e do nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição.

¹⁸A 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. O Primeiro 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 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.*” Já a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Ac. CSRF/02-0.748, assim se manifestou: “*DECADÊNCIA – Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra “b” da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento.*”



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

receita ou faturamento foi estatuída pela Lei Complementar nº 70/91, denominada de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Nesse sentido é também o entendimento do Acórdão nº 108-05.933 (Sessão de 11/11/99, Proc. nº 10680.014999/95-32), cuja redação de sua ementa é a seguinte:

"(...) PIS - Decadência - A revisão do lançamento, para alterar enquadramento legal, base de cálculo e alíquota, só pode ser feita enquanto não esgotado o prazo decadencial. Não estando incluído entre as contribuições para a seguridade social tratadas na Lei nº 8.212/91, a cobrança do PIS escapa às normas ali estabelecidas. Tratando-se de lançamento por homologação, a regra geral prevista no Código tributário Nacional é de que a decadência se produz em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. (...) Preliminar de decadência do PIS acolhida. Recurso provido."

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

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

I - os fatos geradores relativamente ao PIS, até 30/11/1993 ocorreram há mais de 05 anos antes da ciência do auto de infração e, assim sendo, não pode a fiscalização, agora, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porque decaído está desse direito. Com efeito, em se tratando de tributo cujo lançamento é por homologação, e havendo antecipação de pagamento, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

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

III - não há como se aplicar o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 como sendo prazo de decadência, uma vez que o mesmo dispositivo trata, tão-somente, de prescrição.

3 - CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO - EFEITOS

A par dos problemas relacionados com a materialidade da tributação em si, há de se considerar, no caso em questão, *a priori*, os efeitos da discussão judicial, em Mandado de Segurança, onde se discutiu "direito" e não valores, sobre a análise do presente processo administrativo. Conquanto o Judiciário tenha se posicionado a respeito da juridicidade da cobrança da contribuição, não foi posto em análise o *quantum* devido. Assim, não vejo como defender que, o discutido lá, envolto estaria também os valores que dizem respeito ao presente



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

processo administrativo. Diferentemente, ocorre, nos casos em que há identidade de objetos - a matéria é a mesma -, e, sobretudo, quando a escolha da medida judicial é outra que não a via do Mandado de Segurança, eis que, neste caso, impossibilitada está a discussão do valor depositado.

Enfim, em razão do exposto e nas condições realizadas, entendo que a conversão de depósitos judiciais em renda da União extinguiu o crédito tributário na proporção do valor efetivamente convertido. A parcela eventualmente não coberta pela conversão, objeto do presente auto, sujeita-se a lançamento por meio de procedimento *ex officio*.

4 - DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E SEUS EFEITOS - DA COBRANÇA PELA LEGISLAÇÃO ANTERIOR - ALÍQUOTA

Insurge-se a recorrente quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de ato legal. O Senado Federal, no uso de sua competência constitucional (art. 52, inciso X), editou a Resolução nº 49, de 1995, suspendendo a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo a jurisprudência da Suprema Corte, tais declarações de inconstitucionalidade encerram efeitos *ex tunc*, contendo caráter eminentemente declaratório. É o que se depreende da decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA¹⁹, a seguir transcrita:

"A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, atos pretéritos, com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquia de total nulidade os atos emanados pelo Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos – a possibilidade de invocação de qualquer direito."

Nesta mesma linha de pensamento, a Administração Pública Federal também encampou a teoria do efeito *ex tunc* das resoluções senatoriais suspensivas da execução da lei, como se verifica no disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, assim ordenado:

"Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequivoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal indireta, obedecidos aos procedimentos neste Decreto.

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma jurídica declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial."*

¹⁹ IOB/Jurisprudência, edição 09/93, caderno 1, p. 177, texto 1/6166



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

Tal ineficácia *ex tunc* da legislação declarada inconstitucional não se equipara à revogação dessa legislação. A consequência jurídica é, ao revés, a inexistência da norma desde a sua origem, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz, amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente. Assim, tem sido o posicionamento do Pretório Excelso, como por exemplo, no RE nº 148.754-2/RJ, em que se entendeu procedente a cobrança da parcela do PIS proporcional ao Imposto de Renda (PIS/Dedução e PIS/Repique), prevista na Lei Complementar nº 7, mesmo tendo sido esta imposição revogada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.445/88.

Declarada, portanto, inconstitucional uma norma, deve-se aplicar integralmente a lei anterior vigente, sem falar em repristinação, em princípio afastada em nosso ordenamento (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Daí decorre que o sistema de cálculo do PIS, consagrado nas Leis Complementares nºs 7/70, art. 3º, "b", e 17/73, art. 1º, parágrafo único, encontram-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição, nos termos deste diploma.

Em resumo, nenhuma irregularidade há, na exigência da Contribuição ao PIS com base na alíquota de 0,75% prevista nas Leis Complementares nºs 7/70, art. 3º, "b", e 17/73, art. 1º, parágrafo único, no período em que foram aplicados os expurgos dos DLs nºs 2.445/88 e 2.449/88.

5 - DA SEMESTRALIDADE DO PIS-FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR

A priori, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis a base de cálculo "deveria" ter sido a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária. Nesse sentido, tendo em vista que a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, não refletiu atuação conforme a lei e o Direito, pertinente as observações a seguir.

Uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70 pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 pelo Supremo Tribunal Federal e pela Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis a base de cálculo é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária.

A questão já foi, por diversas vezes, analisada pela CSRF, de forma que reitero o que lá já foi definido. Nesse sentido, reproduzo, parcialmente, o meu entendimento já expresso, quando Relatora naquela instância, no Acórdão CSRF/02-0.871, em Sessão de 05 de junho de 2000.



Processo nº : 10983.005453/98-65
Recurso nº : 118.482
Acórdão nº : 203-08.357

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

"A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente." (negrito)

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transscrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488) *"... os juristas são unâmines em afirmar que o trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse."*

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes (MP nºs 1249/1286/1325/1365/1407/1447/1495/1546/1623 e 1676-38) até ser convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98. A redação, que vige atualmente, até o presente estudo, é a seguinte:

"Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês." (MP nº 1676-36) (grifei)

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN nº 1.417-0), no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quando da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, 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). Não há, neste caso, como dissociar os dois elementos (base de cálculo e fato gerador) quando se analisa o disposto no referido artigo.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

E nesse entendimento vieram sucessivas decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que essa base de cálculo é, de fato, o valor do faturamento do sexto mês anterior (Acórdãos nºs 107-05.089; 101-87.950; 107-04.102; 101-89.249; 107-04.721; e 107-05.105; dentre outros).

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN nº 1.185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, assim concluído na época:

"III – Terceiro Aspecto: a vigência da Lei Complementar nº 7/70

10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. (...)

12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-leis examinados deixaram de ser aplicados inter partes, com a decisão do STF: e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicados, em toda a sua integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar nº 7/70 que o legislador intentara modificar.

13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-leis revogaram a Lei-Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, reprimirá inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.

14. Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos desse diploma." (destaquei)

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando o entendimento anterior, assim se manifestar:

"7. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar nº 7/70, mas, quando da elaboração do Parecer PGFN/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs. 7799, de 10/07/89, 8218, de 29/08/91, e 8383, de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7/70. (...)



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu, portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;

II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da C.F., e assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação; (...)

VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/nº 1185/95. " (negritei)

Com o máximo de respeito, uso discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que “*a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70*” e, desta forma, continua, “*não sobreviveu, portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo.*” Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal disposto sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, “*base de cálculo*” da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam em vigor, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, tinha-se por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo do PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95 retromencionada.

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento e sim da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF-PIS nº 02, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu item 3, expressamente, dispunha o seguinte:

“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea “b”, do § 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil,



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o § 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.

3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês". (grifei)

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da referida Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente, do prazo para seu recolhimento.

A corroborar tal entendimento, basta verificar que, posteriormente, com a edição da Norma de Serviço nº 568 (CEF/PIS nº 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 07/70 jamais tratou do prazo de recolhimento, como induz a Fazenda Nacional e sim de fato gerador e base de cálculo.

Por outro lado, se o legislador tivesse tratado, no referido artigo 6º, parágrafo único, de “regra de prazo”, como querem alguns, usaria a expressão: “*o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o dia 10 (dez) do sexto mês posterior.*” Mas não, disse com todas as letras que: “*a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.*”

No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base da contribuição antes do fato gerador e não de contestação à correção monetária como tal. Não pode, ao meu ver, existir correção de base de cálculo sem previsão de lei que a institua. Na época, os contribuintes não atualizavam a base de cálculo por ocasião de seus recolhimentos, não o podendo agora, igualmente.

Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastream as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e do Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 07/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.

A jurisprudência também registra idêntico posicionamento. Veja-se, Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0), publicado no DJ de



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

15 de maio de 2000, também se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

“... 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único (‘A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente’), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado ‘o faturamento do mês anterior’ (art. 2º) ...”

Igualmente, veja-se, Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 144.708/RS (1997/0058140-3), publicado no DJ de 08 de outubro de 2001, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

“1 - O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra ‘a’ da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

2 - Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art 6º, parágrafo único da LC 07/70.

3 - A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

4 - Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.

Recurso especial improvido.”

6- DA BASE DE CÁLCULO - Exclusão do ICMS

Consta das razões de decidir pela autoridade de primeira instância que:

“5. Incorreta Apuração das Bases de Cálculo pela Autoridade Fiscal (item V, às folhas 220 a 226)

Alega a contribuinte, no item V, às folhas 220 a 226, a incorreta apuração das bases de cálculo da Contribuição para o PIS, afirmado 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 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.



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

Quanto a este grupo de alegações, de se dizer, de plano, que impossibilitado está este juízo administrativo de sobre seu mérito se pronunciar. Explica-se.

Como se viu no relatório desta decisão, depois de apontar as pretensas irregularidades no levantamento das bases de cálculo efetuado pela autoridade fiscal (consustanciadas nos argumentos descritos no primeiro parágrafo deste item), tratou a contribuinte de juntar aos autos planilhas das quais estaria a explicitar quais seriam os valores corretos (folhas 234 a 296). Tais planilhas, à evidência, traduzem, em valores concretos, o conteúdo das alegações de mérito incluídas na impugnação.

Em face da apresentação destas planilhas e de a contribuinte precisar, por elas, os valores exatos das exclusões que, entende, deveriam ser feitas na apuração das bases de cálculo, tratou esta Delegacia de Julgamento 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 (ver despacho à folha 717). Justificou-se tal medida em face de que ao sujeito passivo da relação tributária atribui a legislação tributária o ônus da comprovação da veracidade de seus registros contábeis, bem como de todas as informações incluídas em declarações efetuadas à autoridade fiscal.

Ocorre que, apesar de intimada por três vezes a apresentar as mencionadas memórias de cálculo (termos às folhas 720, 733 e 734), preferiu a contribuinte deixar tais prazos passarem em branco, omitindo-se de prestar os esclarecimentos demandados. Apenas ao final do prazo concedido na terceira intimação é que veio ela aos autos (folha 744), mas tão-somente para fins de reafirmar o pedido de perícia já formulado na peça impugnatória.

Dentro deste quadro, impõe a contribuinte dificuldades intransponíveis à apreciação de suas alegações contra as bases de cálculo apuradas de ofício. Como dos autos se infere, o levantamento das bases de cálculo que deu origem ao lançamento aqui discutido foi efetuado com base em demonstrativo e registros contábeis fornecidos durante a ação fiscal pela própria contribuinte; não obstante isto, vem a mesma contribuinte aos autos, com sua impugnação, afirmado a incorreção das bases de cálculo que ela mesma forneceu, apresentando novos valores em novos demonstrativos, mas sem apresentar elementos de prova que os suportem; intimada a comprovar, em diligências, a veracidade destes novos valores, simplesmente omite-se de responder a três intimações, limitando-se a afirmar pedido de produção de prova pericial já incluído na impugnação. À evidência, ao assim agir, pouco espaço deixa a contribuinte à atuação fiscal. Diante desta conduta, há que se concluir que não há impugnação elementos suficientes à conformação do litígio quanto aos valores das bases de cálculo levantadas na ação fiscal. É que muito embora tenha produzido alegações de mérito contra o mencionado levantamento, acabou a contribuinte por torná-las irrelevantes, na medida em que não se fez acompanhar de material probatório que servisse para qualificá-las como algo mais que meras alegações. Diz-se isto em face de que, por mais plausível que possa



Processo nº : 10983.005453/98-65
Recurso nº : 118.482
Acórdão nº : 203-08.357

considerar a alegação de mérito trazida (a antes mencionada exclusão de parte do ICMS recolhido por substituição tributária), não trouxe a impugnante memórias de cálculo, documentos fiscais, etc., que permitissem aferir, primeiro, a existência concreta destas operações; segundo, se elas já não estão entre as exclusões efetuadas durante o levantamento efetuado na ação fiscal; e terceiro, o quantum associado a estas mesmas operações (em verdade, limitou-se a impugnante a trazer, com a impugnação, balancetes sintéticos, às folhas 297 a 651, e algumas poucas notas fiscais, às folhas 652 a 713, que, dada a generalidade daqueles e a pequena e desordenada amostra destas, nenhuma aferição relevante permitem tanto em relação à veracidade dos valores trazidos com a impugnação - e que retificam os dados fornecidos pela própria contribuinte durante a ação fiscal -, quanto em relação à identificação da realidade operacional da empresa).

Como não são as impugnações meios de resolução de consultas, de elucidação em tese de questões jurídico-tributárias, irregular seria a apreciação, por parte deste juízo administrativo, de matérias em relação às quais nenhuma repercussão concreta sobre os valores lançados ficou demonstrada.

Deste modo, tem-se de ter por tacitamente acatadas as bases de cálculo incluídas no auto de infração, posto que restaram impugnadas por argumentos que acabaram caracterizados como meras alegações. Não se discute aqui o fato de que os dados apresentados pela contribuinte na ação fiscal, e que deram margem ao lançamento, poderiam ser, em sede recursal, infirmados por comprovação cabal de que continham erros que os tornassem imprestáveis. Só que tal comprovação, por óbvio, teria de partir da própria contribuinte, que ao invés de fazê-lo, no entanto, preferiu utilizar-se da oportunidade da impugnação para insurgir-se, tão somente, a partir de alegações desvinculadas de material probatório, tratando, além do mais, de simplesmente, ignorar as intimações que lhe foram feitas durante as diligências demandadas (diligências estas, aliás, que caracterizaram-se mais como medidas saneadoras, dado o fato de que, na letra da lei - que prevê a preclusão do direito de apresentar provas depois do prazo recursal -, as provas referentes às alegações já deveriam ter acompanhado a peça impugnatória).

Ora, utilizados que foram, apenas, os dados apresentados pela própria contribuinte, que os forneceu com a expressa declaração de que eram expressão da verdade (ver declaração constante dos demonstrativos às folhas 17 a 19), bastaria a ela a simples apresentação dos documentos e/ou quaisquer outros meios de prova que atentassem alguma imprecisão nos dados fornecidos, para que o lançamento fosse devidamente revisto nesta instância. O que não se pode admitir é que a contribuinte, a cada etapa do processo administrativo, apresente novos valores para as bases de cálculo, e que se sinta com direito de fazê-lo sem se julgar obrigada a precisar os meios e os elementos de que se serviu para determiná-los de forma tão precisa; tal conduta, de feições marcadamente protelatórias, evidencia uma postura comprometida com o fornecimento de informações claras, objetivas, concludentes, à autoridade fiscal.



Processo nº : 10983.005453/98-65
Recurso nº : 118.482
Acórdão nº : 203-08.357

De tal sorte, ao limitar-se a contribuinte a simplesmente indicar um novo valor global para as exclusões que deveriam ser feitas, sem demonstrar seus cálculos e sem disponibilizar os documentos que as consubstanciam - apesar das reiteradas oportunidades ofertadas tanto durante a ação fiscal quanto no curso do processamento da impugnação dirigida contra a autuação -, nenhuma alternativa deixa a este juizo que não seja a de validar o procedimento de ofício efetivado.

Tal manifestação fica ainda mais justificada quando se tem em conta, ainda, que as circunstâncias concretas encontradas no processo não autorizam o surgimento de dúvidas quanto à correção do levantamento efetuado pela autoridade fiscal. É que como se pode inferir da confrontação entre resultados da auditoria fiscal e os valores trazidos pela contribuinte na impugnação, no universo dos períodos-base lançados só houve divergências, de muito pequena monta, em relação a apenas alguns meses-calendário: abril de 1994 e abril a dezembro de 1997, como se pode ver às folhas 51, 54, 160, 161, 281 e 234 a 242. Em outras palavras, razão não há para, diante da acima citada omissão da contribuinte e da pequena significância das divergências entre os dados coletados na ação fiscal e os trazidas com a impugnação, opor qualquer mácula ao levantamento fiscal contestado."

No mérito, penso que a questão deva ser resolvida por outra frente. Ainda que a contribuinte tivesse apresentado planilhas, cálculos detalhados e demais documentos pertinentes, no momento oportuno, em respeito ao princípio da preclusão²⁰, quando solicitado por várias vezes, ainda assim, na análise do direito material, outra sorte não teria a recorrente. Explico.

A matéria em si, conforme relatado, consiste em avaliar a diferença de crédito tributário, excluído da base de cálculo do PIS, pertinente à parcela do ICMS devida pelos "clientes da recorrente" - comerciantes varejistas - (imposto que foi recolhido pelo fabricante da cerveja e engarrafador da água mineral - substituto tributário). Entende a recorrente que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo da contribuição por ela devido.

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

²⁰ O processo administrativo fiscal, pelas regras do Decreto 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais pré-estabelecidos, conforme se depreende do exame do seu artigo 16



Processo nº : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

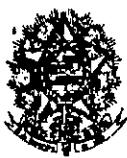
agregavam ao seu preço, cobrado da recorrente, o ICMS que seria devido pela própria recorrente (distribuidor) e pelo ponto de venda. Que a parcela do ICMS/substituto referente à operação subsequente à da recorrente, praticada pelo comerciante varejista que lhe adquire refrigerante/cerveja/água mineral, 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 : 10983.005453/98-65

Recurso nº : 118.482

Acórdão nº : 203-08.357

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.

7 - DO PEDIDO DE PERÍCIA

D



Processo nº : 10983.005453/98-65
Recurso nº : 118.482
Acórdão nº : 203-08.357

Tanto a recorrente como o agente fiscal concordaram com o fato de que o crédito tributário originou-se de diferenças relativas à parcela recolhida a título de substituição tributária pelo fabricante das mercadorias e devida pelos clientes da recorrente, não havendo dúvidas quanto ao montante dos valores lançados. A discussão restringe-se à possibilidade ou não dessa exclusão.

A prova pericial deve ser produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova. No caso, não se discute quanto ao conteúdo da materialidade dos fatos alegados pelo contribuinte, e sim, repita-se, quanto ao direito ou não da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

Uma vez admitido não possuir direito à exclusão do ICMS, entendimento externado anteriormente, prejudicado fica qualquer solicitação de produção de prova.

8 - DA MULTA DE OFÍCIO

Sobre os créditos tributários, remanescentes, não cobertos tanto por depósitos judiciais quanto por recolhimentos ou conversões de depósitos já efetuados, apurados em lançamento efetuado pela autoridade fiscal, aplicam-se multas de ofício previstas na legislação tributária.

9 - EXCLUSÃO DE PERÍODOS

Ainda que não solicitado pela contribuinte, de ofício, conforme entendimento já manifestado por este Colegiado e à luz do disposto na Instrução Normativa nº 06/2000, há de ser excluído do lançamento fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996. No caso dos autos, 11/95, 12/95, 01/96 e 02/96.

CONCLUSÃO:

Dessa forma, diante de tudo o mais anteriormente exposto, impõe-se o deferimento do recurso apenas para admitir a extinção do crédito tributário aos fatos geradores anteriores a 30/11/93, face à figura da decadência, bem como reconhecer a exigência do PIS a ser calculado mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 7/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo, e, ainda, à luz do disposto na IN SRF nº 06/2000, a exclusão dos fatos geradores ocorridos no período de 11/95, 12/95, 01/96 e 02/96.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2002.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ