



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicação no Diário Oficial da União  
de 12 / 04 / 2004  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

Recorrente : VONPAR REFRESCOS S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DA DECISÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - IMPROCEDÊNCIA** - Tendo sido dado ao contribuinte, no decurso 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.**

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

**COFINS - CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO. EFEITOS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO** – Inexistência de identidade de matéria posta a discussão no Judiciário e Administrativo, aliado a 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*.

**EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA** – Não há previsão legal para excluir da base de cálculo da COFINS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.

**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.

**Recurso ao qual se nega 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 unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; II) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antônio Augusto Borgs Torres, Mauro Wasilewski e Adriene



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes


2º CC-MF

Fl.

**Processo nº : 11080.010804/00-18**  
**Recurso nº : 119.269**  
**Acórdão nº : 203-08.694**

Maria de Miranda (Suplente). Designado o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes para redigir o acórdão e III) no mérito, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral, pela recorrente, Dr. Renato Romeu Renck Jr.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

  
Otacílio Damás Cartaxo  
Presidente

  
Valmar Fonseca de Menezes  
Relator-Designado

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

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Renato Scalco Isquierdo.

Iao/cf/mdc



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

Recorrente : VONPAR REFRESCOS S/A

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, nos períodos de apuração de julho/95 a fevereiro/97, abril/97 a abril/99 e dezembro/99.

Consta dos autos que a autuação se deu com base na insuficiência de recolhimento da contribuição nos períodos-base retrocitados, em especial a COFINS incidente sobre o ICMS recolhido pelos fornecedores da atuada (substituto tributário) e devido pelos seus clientes. A atuada, atuando como distribuidora dessas mercadorias, excluiu a parcela da base de cálculo da contribuição.

Inconformada com os resultados do feito fiscal, interpôs a contribuinte a impugnação, na qual expõe suas razões de contestação, como segue.

Defende a decadência de parte do auto de infração, em face de que os créditos tributários referentes aos períodos-base que vão até 31 de dezembro de 1995 (períodos de julho a dezembro de 1995) já estavam, ao seu ver, extintos ao tempo da autuação, nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Alega a contribuinte a incorreta apuração das bases de cálculo da COFINS, 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. Aduz, ainda, que o ICMS/Substituto não se insere no conceito de receita bruta ou de receita que dá origem ao lucro operacional, e que a esse respeito a própria Receita Federal já se manifestou, por meio do PN CST nº 77, de 23/10/86, quando descartou os valores destacados na nota fiscal a título de ICM/substituto das bases de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL.

Alega ainda que o citado Parecer Normativo teria sido revogado, tacitamente, por dispositivo da Lei nº 9.718/98 a partir de 1º de fevereiro de 1999. Por conta das alegações acima listadas pleiteia a contribuinte, então, a produção de prova pericial, destinada à definição das bases de cálculo, eis que a juntada da totalidade das notas fiscais de vendas incorridas no período abrangido pelo auto de infração seria onerosa e desnecessária, além de praticamente impossível.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

Por meio da Decisão DRJ/POA nº 568, de 25/05/2001, a autoridade de primeira instância manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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

*Período de apuração: 01/07/1995 a 31/12/1999*

*Ementa: Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.*

*SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - não há previsão legal para excluir da base de cálculo da COFINS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.*

*COBRANÇA IMEDIATA - matéria não expressamente impugnada deverá ser objeto de cobrança imediata mediante a constituição de autos apartados.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE”.*

Inconformada com a decisão de primeira instância a contribuinte apresenta recurso, onde, além de reiterar os argumentos apresentados em sua impugnação (decadência e exclusões da base de cálculo), invoca preliminar de nulidade da decisão por cerceamento de defesa, ao lhe ter sido indeferida a perícia. Aduz, ainda, quanto à alegada ausência de impugnação dos períodos de 02/1999 a 04/1999 e 12/1999, que (sic) “o fato de a recorrente ter utilizado como fundamento de defesa o Parecer Normativo CST nº 70, cujo entendimento foi alterado pela edição da lei nº 9718/98 a partir de 1º de fevereiro de 1999, não torna sem defesa os períodos posteriores a fevereiro de 1999 constantes da autuação. O parecer normativo apenas corroborava com a tese jurídica apresentada a qual se sustenta no fato de o ICMS substituto cobrado da recorrente pelos elementos seguintes da cadeia de revenda de água e cerveja não compõe a base de cálculo da COFINS. Esta é a tese que fundamenta a impugnação de todos os créditos lançados com a recorrente.” No mais, alega ter efetuado depósito judicial e (sic) “conforme mencionado no próprio auto de lançamento”, que a conversão do depósito em renda em favor do sujeito ativo extingue o crédito e sobre esta extinção não pode ser aplicada multa, na medida em que o tributo estava com sua exigibilidade suspensa. Por último, requer a declaração de nulidade da decisão recorrida, em face do cerceamento de defesa, pelo indeferimento da perícia contábil.

À fl. 296, arrolamento de bens, permitindo o seguimento do recurso.

É o relatório.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ  
VENCIDA QUANTO À DECADÊNCIA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Contra a recorrente foram lavrados diversos autos de infração<sup>1</sup>, 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 devidas.

Cuida-se, no caso presente, do Recurso de nº 119.269 e, portanto, da exclusão da base de cálculo da COFINS, 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 exação. 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 neste processo administrativo 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 em renda da União e multa de ofício; 4 - da base de cálculo; 5 - da prova pericial; e 6- da impugnação total/parcial 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 de claro cerceamento de defesa.

O exame do ato administrativo, válido para a decisão administrativa, revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência,

<sup>1</sup>Referidos autos de infração deram origem a vários processos, dentre os quais destaco os Recursos de nºs 119.086 (COFINS), 119.125 (COFINS), 119.069 (PIS), 118.482 (PIS), 119.338 (PIS), e 119.122 (PIS), todos distribuídos por sorteio à minha pessoa.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

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.<sup>2</sup>

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.”*<sup>3</sup>

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

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

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

## **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.

<sup>2</sup>MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

<sup>3</sup>JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.

<sup>4</sup>*Curso de Direito Administrativo*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

O auto de infração foi lavrado em 22/12/2000, constando as **bases de cálculo** geradas em 07/1995 e 12/1999, razão pela qual entendo, à luz do artigo 156, item V, do CTN, que extinto está parcialmente o crédito tributário, relativo aos **atos geradores** ocorridos até **novembro/1995**. Com relação ao mês de dezembro/95, entendo não assistir razão à recorrente, haja vista que o fato gerador da contribuição ocorre no último dia do mês (31/12/1995), tendo a empresa tomado ciência do lançamento em 22/12/2000, ou seja, nove dias antes do prazo decadencial.

Sobre o assunto, pertinente à decadência, 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, na qual fui relatora. As conclusões aqui expostas são em parte reproduzidas naquele voto, onde se discutiu o FINSOCIAL.<sup>5</sup>

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 MAXIMILIANO<sup>6</sup>: *"A atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermenêuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."*

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

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo

<sup>5</sup>Idem, Acórdão CSRF/02-0.950 – Recurso RD/201-0.328.

<sup>6</sup>Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense*, RJ, 1996, p.10-11.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.<sup>7</sup>

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.<sup>8</sup> 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 a COFINS é de 10 anos, com fundamento na Lei nº 8.212/91, enquanto que a recorrente entende que é de 05 anos, como previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Entendo que a razão está com a recorrente.

Análise doutrinária de alguns julgados do STJ.

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

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



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ<sup>9</sup>, que reconheceram, no passado,<sup>10</sup> o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier<sup>11</sup> teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do STJ referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, refere-se à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador que o lançamento se considera definitivo "*depois de expressamente homologado*", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "*pagamento*" e não ao "*lançamento*", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142 do CTN). Em terceiro lugar, aludem as decisões à "*faculdade de rever o lançamento*" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

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

Para o doutrinador Alberto Xavier,<sup>12</sup> 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); e o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

O referido 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

<sup>9</sup>Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma-STJ – Resp. 58.918 –5/RJ.

<sup>10</sup>atualmente, veja-se os RE nºs 199.560 (98.98482-8), 172.997-SP (98/0031176-9), e nº 169.246-SP (98 22674-5) e Embargos de Divergência em RESP nº 101.407-SP (98 88733-4).

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

<sup>12</sup>Idem citação anterior.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.<sup>13</sup>

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 crescer 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.*"<sup>14</sup>

Oportuno também as lições do doutrinador Luciano Amaro,<sup>15</sup> 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 Carvalho<sup>16</sup> 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 poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual*

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

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

<sup>15</sup> - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385

<sup>16</sup> publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, págs. 70 a 77.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

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

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

#### A Decadência das Contribuições Sociais.

Por outro lado, não há de se perquerir se a COFINS deve observar as regras introduzidas pela Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96.

No que diz respeito à Lei nº 8.212/91, este Conselho de Contribuintes tem se manifestado no sentido favorável ao contribuinte, conforme exemplifica-se 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.” (negritei)***

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, pertinente ao PASEP - Acórdão CSRF/02-0.748 -, assim se manifestou:



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

***“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 o art. 150, § 4º, do CTN (Lei nº 5.172/66). Recurso a que se nega provimento.” (negritei)***

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que a COFINS segue as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional e, portanto, a essas é que devem se submeter. Neste contexto, entendo que decaiu o direito de a Fazenda Pública da União constituir o crédito tributário relativamente ao período anterior a novembro/99, vez que a sua efetivação não se verificou no prazo de 05 anos, razão pela qual voto, no que diz respeito à decadência, por dar provimento ao recurso para admitir a exclusão do período em questão.

## **CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO E DA MULTA DE OFÍCIO**

Em primeiro lugar, cumpre observar que a matéria alegada pela recorrente é, neste processo administrativo, preclusa, eis que não aduzida na primeira instância. No entanto, por possuir a informação da análise global dos demais processos a mim distribuídos, pertinentes à mesma empresa, e por ter constado que teria a empresa discutido a COFINS, tomo conhecimento da matéria e sobre ela me manifesto.<sup>17</sup>

<sup>17</sup>Processo nº 10983.005454/98-28 – Recurso nº 119.125 – Consta dos autos que, com relação ao período de 31/01/93 até 30/11/94, houve depósitos posteriormente convertidos em renda, em face do Mandado de Segurança nº 92.4903-6, impetrado pelas empresas Catarinense de Refrigerantes LTDA., Distribuidora Sul de Bebidas LTDA. e Transportadora de Bebidas LTDA., as quais foram posteriormente sucedidas pela recorrente, razão pela qual não seria devida a multa de 75%. Sobre a matéria, prequestionada em primeira instância, assim me manifestei: 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. Lá, no mencionado mandado de segurança, período de 31/01/93 até 30/11/94, julgou-se tão-somente a constitucionalidade da COFINS (conforme declaração da recorrente), enquanto que no presente processo administrativo discute-se a base de cálculo da mencionada contribuição, ou seja, se a exclusão do ICMS na base de cálculo é devida ou não. 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 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*.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

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 envolvidos estariam também os valores que dizem respeito ao presente 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. Sobre a parcela eventualmente não coberta pela conversão, objeto do presente auto, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

#### **DA BASE DE CÁLCULO - Exclusão do ICMS**

Conforme relatado, trata-se de exigência de crédito tributário relativo 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) -, que foi excluída da base de cálculo da COFINS. No caso, defende a recorrente que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo da contribuição por ela devida. Penso estar equivocada a recorrente. Senão vejamos.

Pelo regime de substituição tributária, 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 - pauta), ou é calculado pelo fabricante de acordo com determinadas regras dispostas pela legislação. O atacadista ou distribuidor (caso da autuada), 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.

Todo o ICMS devido nas várias etapas de comercialização já foi 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.

No que diz respeito à base de cálculo da COFINS, há de ser observado que, pela legislação vigente, é a receita e/ou faturamento da empresa, e que o ICMS, estando embutido no preço, faz parte desse faturamento integrando a base de cálculo da contribuição. Sendo assim,



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

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 a 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.

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 comerciantes 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)*

Como pode ser observado na leitura da parte relativa à substituição tributária constante do referido parecer, a determinação sempre foi de que o contribuinte substituto poderia excluir de sua base de cálculo o ICM (hoje ICMS) recolhido por responsabilidade legal (substituição tributária). Verifica-se, portanto, **não haver permissão de exclusão do ICMS da base de cálculo do intermediário da cadeia de substituição**.



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

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 recorrente, não existindo qualquer determinação no dito parecer normativo que permitisse essa exclusão, são devidas as contribuições (PIS e COFINS) sobre a totalidade do faturamento proveniente da venda de mercadorias, onde a recorrente é intermediária da cadeia de substituição tributária, sendo permitida apenas a exclusão das vendas canceladas e dos descontos incondicionais.

Portanto, pela inexistência de previsão legal ou infralegal que permita as exclusões efetuadas pela recorrente (intermediária da cadeia de substituição - contribuinte substituída), entendo serem devidas contribuições (PIS e COFINS) incidentes sobre a parcela do ICMS devida por "*seus clientes*", já recolhida por "*seus fornecedores*" (fabricante/substituto tributário).

## DO PEDIDO DE PERÍCIA

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 pela 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 no item anterior, prejudicada fica qualquer solicitação de produção de prova.

## DA IMPUGNAÇÃO TOTAL/PARCIAL

Reclama a recorrente não ter ocorrido ausência de impugnação expressa relativa aos períodos de apuração de 02/1999 a 04/1999 e 12/1999. A questão, a meu ver, mostra-se prejudicada, em razão da análise da não exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

**CONCLUSÃO:**

Dessa forma, diante de tudo o mais anteriormente exposto, impõe-se o provimento do recurso apenas para admitir a extinção do crédito tributário aos fatos geradores anteriores a 30/11/95, face à figura da decadência, e nego provimento quanto aos demais itens.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 11080.010804/00-18  
Recurso nº : 119.269  
Acórdão nº : 203-08.694

VOTO DO CONSELHEIRO VALMAR FONSECA DE MENEZES  
RELATOR-DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA

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

A este respeito, transcrevo o meu entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso nº 115.136, de cujo Acórdão retiro excertos, como razões de decidir.

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

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

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

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



**Processo nº : 11080.010804/00-18**  
**Recurso nº : 119.269**  
**Acórdão nº : 203-08.694**

*A Lei ordinária posterior nº 8.212, de 24.07.91, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu, através do caput do art. 45 e inciso I, um novo prazo de caducidade para o lançamento das respectivas Contribuições Sociais:*

*'Art. 45 - O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se 10 (dez) anos contados:  
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.'*

*A Lei nº 8.212/91 entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja, 25/07/91.*

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

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

Diante do exposto, rejeito as arguições de decadência suscitadas pela defesa.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

  
VALMAR FONSECA DE MENEZES