



Processo nº : 13807.006475/99-15

Recurso nº : 116.096

Acórdão nº : 203-08.534

Recorrente : AIR PRODUCTS GASES INDUSTRIAIS LTDA.

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

Segundo Conselho de Contribuintes

Centro de Documentação

**RECURSO ESPECIAL**

Nº RP/203 - 116096

**NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.** A autoridade administrativa é incompetente para apreciar matéria constitucional. No entanto, a constitucionalidade das leis deve ser presumida e apenas quando pacífica a jurisprudência, consolidada pelo STF, será merecida consideração da esfera administrativa. **Preliminar rejeitada.**

**CONSTITUCIONALIDA DA LEI COMPLEMENTAR N° 70/91. NÃO-CUMULATIVIDADE COM OUTROS IMPOSTOS.** O Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIN nº 1-1/DF, em 01.12.1993, DJU de 16.06.95, decidiu pela constitucionalidade da referida lei, nos seguintes pontos: inexistência de bitributação com o PIS, embora incidam sobre a mesma base de cálculo (faturamento); não-cumulatividade com outros impostos, uma vez que a sua origem e a fonte de validade é o artigo 195, I, da Constituição Federal, e não o artigo 195, § 4º; e irrelevância de a sua arrecadação ser promovida pela Secretaria da Receita Federal, por se tratar de medida objetivando racionalizar o controle da exação, não alterando sua natureza e destinação dos respectivos valores.

**DECADÊNCIA.** As contribuições sociais, dentre elas a referente à COFINS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149 da Carta Magna de 1988, a decadênciia do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.** A base de cálculo da COFINS é a receita bruta de venda de mercadorias, admitidas apenas as exclusões elencadas no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91. O ICMS está incluso no preço da



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

mercadoria, que, por sua vez, compõe a receita bruta de vendas. Não havendo nenhuma autorização expressa da lei para excluir o valor do ICMS, esse valor deve compor a base de cálculo da COFINS.

**COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. FORO IMPRÓPRIO PARA SUA REALIZAÇÃO.** O artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, parcialmente alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73/97, reconhece o direito à compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, independentemente de requerimento, quando os créditos decorrerem de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, desde que não apurados em procedimento de ofício.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **AIR PRODUCTS GASES INDUSTRIAIS LTDA.**

**ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:** I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade; e II) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Maria Cristina Roza da Costa e Otacílio Dantas Cartaxo.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002

Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

Lina Maria Vieira  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.  
Imp/cf/ja



Processo nº : 13807.006475/99-15

Recurso nº : 116.096

Acórdão nº : 203-08.534

Recorrente : AIR PRODUCTS GASES INDUSTRIAIS LTDA.

## RELATÓRIO

Retornam os autos de verificação procedida pela DRF em São Paulo - SP para esclarecimento de dúvida quanto à tempestividade do recurso, vez que a data apostada no rosto da peça recursal pela recepção da CAC/LUZ, constante dos autos, encontrava-se diferente da data apostada no mesmo documento, apresentado pela patrona da recorrente, quando da sustentação oral realizada em Sessão de 19 de março do corrente ano.

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 28 a 32 lavrado contra a empresa acima identificada para exigir-lhe o recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, calculada sobre a receita operacional, nos períodos de apuração de abril de 1992 a novembro de 1998.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório constante da Decisão Recorrida de fls. 62 a 71:

*"Conforme consta do Termo de Constatação de fl. 02, a empresa acima identificada, excluiu o valor do ICMS, da base de cálculo da COFINS no período compreendido entre 04/1992 a 11/1998.*

*Em decorrência das irregularidades apuradas foi lavrado o auto de infração de fl. 28, em 17/06/1999, com fundamento nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70 de 30/12/1991.*

*O contribuinte representado por seu procurador (fls. 42/43), apresentou impugnação de fls. 34/41, onde alega em síntese que:*

*Preliminarmente*

*- com fundamento no art. 9º, § 1º do Decreto nº 70.235/1972, requer que as impugnações apresentadas aos autos de infração relativos ao PIS e 'COFINS', sejam analisadas conjuntamente;*

*- o lançamento referente ao período 04/1992 a 06/1994, foi atingido pela decadência;*

*- a argumentação de que o período de decadência é de 10 anos, ou que a contagem do prazo decadencial se fundamenta no artigo 173, I do CTN, não tem sido acolhida pelo Conselho de Contribuintes;*



Processo nº : 13807.006475/99-15

Recurso nº : 116.096

Acórdão nº : 203-08.534

*Mérito*

- nos termos do artigo 6º do CTN, o legislador não pode alterar conceitos utilizados pelo constituinte;

- o termo faturamento, conforme entendimento do STF designa a receita decorrente das atividades próprias da empresa, o conjunto das receitas originadas das atividades de venda de mercadorias, serviços ou de ambos, nos termos do Artigo 22, letra 'a', do Decreto-lei nº 2.397/1987;

- ao admitir a exclusão do IPI e não do ICMS da base de cálculo da COFINS referendou-se uma ilegalidade, pois, econômica e contabilmente ambos os impostos produzem os mesmos efeitos nas receitas das empresas, apenas a receita líquida destes impostos permanece efetivamente com a empresa;

- a alegação de que o ICMS é um imposto cujo valor integra a própria base de incidência, daí sua exclusão da base de cálculo da COFINS, não subsiste, pois, este fato decorre do exercício da competência outorgada ao legislador complementar, para tratar apenas da base de cálculo do ICMS. O fato de existir tal previsão não obriga os demais legisladores;

- a impugnante possui crédito contra a Fazenda, relativo ao PIS;

- a interessada tem o direito de efetuar a compensação destes valores com os montantes que estão sendo exigidos na presente autuação, compensação que já deveria ter sido efetuada pela fiscalização, nos termos do art. 7º do Decreto-lei nº 2.287/1986 e art. 73 da Lei nº 9.430/1996;

- os créditos da interessada são líquidos e certos, nos termos do artigo 1.533 do Código Civil;

- a certeza advém da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/1995, que tornou automaticamente indevidos os valores recolhidos ao amparo das normas declaradas incostitucionais, de existência certa porque é de validade inquestionável;

- quanto a determinação do valor do crédito, anexa-se planilha, da qual poderá se apurar o montante questionado;

- não se alegue que parte do crédito da impugnante estaria prescrito, pois, a interessada ingressou com ação declaratória na 17ª Vara da Justiça Federal, inclusive a sentença prolatada, autorizou a utilização da base de cálculo correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador;

 4



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

- requer seja julgada procedente a impugnação apresentada."

Decidindo o feito a autoridade monocrática manteve a exigência, afastando a preliminar de decadência, com supedâneo no art. 45 da Lei nº 8.212/91, que definiu o prazo de decadência das Contribuições para a Seguridade Social em dez anos.

Quanto à ilegalidade apontada pela autuada, ressalta que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1-1/DF, decidiu, por unanimidade de votos, pela constitucionalidade da COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, não cabendo aos órgãos integrantes do Poder Executivo manifestarem-se direta ou indiretamente sobre a validade das leis.

No mérito, afirma que a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS não encontra amparo legal na legislação de regência, citando os arts. 2º e 10º, parágrafo único, da LC nº 70/91, e 12, *caput* § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 (arts. 178 e 179 do RIR/80 e 226 e 227 do RIR/94) e PN CST nº 77/86.

Quanto ao pedido de compensação do crédito tributário apurado na ação fiscal com créditos relativos ao PIS, pondera que o mesmo tem rito próprio, sendo competente para decidi-lo o Delegado da Receita Federal, conforme o disposto nos arts. 1º, X, e 2º, da Portaria SRF nº 4.980/94.

Irresignada, a interessada interpôs, através de seu bastante procurador (fls. 92/94), o Recurso Voluntário de fls. 79 a 90, argüindo, em preliminar, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o lançamento relativamente aos períodos anteriores a junho de 1994, vez que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 é absolutamente inaplicável, pois destina-se às contribuições administradas pelo INSS, como expresso no "caput", e pelo fato de que a decadência tributária constitui matéria reservada exclusivamente à lei complementar, nos termos do art. 146, III, "b", da Constituição Federal.

No mérito, argui que o ICMS não pode ser incluído na base de cálculo da COFINS, ao contrário do entendimento esposado pelo julgador singular, pois esses valores não têm a natureza de "faturamento", sendo receita que transita pelo patrimônio do contribuinte sem, contudo, pertencer-lhe.

Citando o disposto no art. 14 da Lei nº 8.541/92, diz que o contribuinte de fato, no caso do ICMS (imposto indireto), é o consumidor final do produto, não guardando o valor desse imposto qualquer vínculo com o patrimônio da empresa, sendo retido pela mesma, que exerce verdadeiro papel de arrecadadora de tributos em prol do erário público. Corroborando o alegado, transcreve trechos do voto proferido pelo ilustre Ministro Marco Aurélio (RE nº 240.785-2/MG, de 16.09.99).

Aponta, ainda, invasão de competência da União, ao admitir que a COFINS atinja o mesmo fato econômico que o ICMS e, *ad argumentandum*, conclui "que estar-se-ia

 5



Processo nº : 13807.006475/99-15

Recurso nº : 116.096

Acórdão nº : 203-08.534

*admitindo, por meios tortuosos, sem qualquer respaldo constitucional, a incidência de um tributo federal sobre um substrato econômico reservado à tributação estadual".*

Quanto à compensação com créditos do PIS, afasta a argumentação contida na r. decisão recorrida, alegando que a própria fiscalização deveria ter procedido à mesma, conforme determinação expressa dos arts. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/86 e 73 da Lei nº 9.430/96.

Às fls. 128 a 143, cópia do Mandado de Segurança interposto para ver garantido o direito de recorrer à segunda instância administrativa sem a efetivação do depósito exigido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Decisão judicial às fls. 157 a 160, com concessão de medida liminar para que a autoridade impetrada receba o recurso interposto pela impetrante sem o prévio depósito de 30% do valor da obrigação tributária.

Agravo de Instrumento interposto pela União, às fls. 174 a 185, com concessão do efeito suspensivo da decisão agravada às fls. 167 a 168.

Às fls. 195 a 198, sentença proferida nos autos de referido Mandado de Segurança, concedendo a segurança pleiteada e desobrigando a recorrente de efetuar o depósito recursal prévio.

À fl. 203 foi anexado substabelecimento de procuraçāo.

Em resposta à solicitação desta Câmara, constante do doc. de fl. 204, em virtude da constatação de datas diferentes apostas na peça recursal em poder do contribuinte e a anexada aos autos, restou comprovada a tempestividade do recurso, conforme docs. de fls. 229 a 233.

É o relatório.



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
LINA MARIA VIEIRA**

O recurso é tempestivo e encontra-se amparado por sentença em Mandado de Segurança, suprimindo a exigência contida no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 32 da MP nº 1.973-69/00. Dele conheço.

**PRELIMINAR DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. NÃO-CUMULATIVIDADE COM OUTROS IMPOSTOS.**

Argüi a recorrente, em preliminar, invasão de competência da União, ao admitir que a COFINS atinge o mesmo fato econômico que o ICMS.

Conforme ensinamentos do mestre Marco Aurélio Greco<sup>1</sup>, o elemento essencial para a configuração das contribuições no regime constitucional de 1988 é a finalidade a que se destinam. A Constituição não adota a materialidade do fato gerador para atribuir competências. Seu critério é outro. Portanto, na lei instituidora, o que deverá ser verificado é o atendimento à finalidade. Se, para fins de viabilização operacional da contribuição, for previsto fato gerador ou base de cálculo idênticos aos de impostos e se, nesta formulação, estiverem atendidos os requisitos de compatibilidade com a finalidade, a superposição em relação a fato gerador e base de cálculo de impostos será uma “eventualidade”, mas não uma inconstitucionalidade.

Ao julgar a ADIN nº 1-1/DF, em 01.12.1993, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, tendo como relator o Min. Moreira Alves (DJU de 16.06.95), decidiu pela constitucionalidade da lei, nos seguintes pontos: inexistência de bitributação com o PIS, embora incidam sobre a mesma base de cálculo (faturamento); não-cumulatividade com outros impostos, uma vez que a sua origem e a fonte de validade é o artigo 195, I, da Constituição Federal, e não o artigo 195, § 4º; e irrelevância de a sua arrecadação ser promovida pela Secretaria da Receita Federal, por se tratar de medida objetivando racionalizar o controle da exação, não alterando sua natureza e destinação dos respectivos valores.

Portanto, sobre a Lei Complementar nº 70/91 não pesa qualquer dúvida acerca de sua inserção no ordenamento jurídico pátrio.

Ademais, a discussão sobre a constitucionalidade de lei é matéria reservada exclusivamente ao Poder Judiciário, nos termos do disposto no art. 102, I, “a”, e III, “b”, da Constituição Federal, sendo defeso à instância administrativa manifestar-se sobre esta matéria, que deve ser provocada pelo interessado junto ao Judiciário.

<sup>1</sup> Contribuições: (uma figura “sui generis”) Marco Aurélio Greco. SP, Dialética. 2.000, pág. 149.



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

Assim são as lições do Professor Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>, cujo excerto transcrevo:

*"(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade do art. 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade declarada".*

Pelas razões expostas, rejeito referida preliminar.

## PRELIMINAR DE MÉRITO

### DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, DO CTN. OCORRÊNCIA.

O lançamento em questão refere-se à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, apontando a recorrente, em preliminar, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o lançamento, relativamente aos períodos anteriores a junho de 1994, vez que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 é absolutamente inaplicável, pois destina-se às contribuições administradas pelo INSS, como expresso no *caput*, e pelo fato de que a decadência tributária constitui matéria reservada exclusivamente à lei complementar, nos termos do art. 146, III, "b", da Constituição Federal.

O julgador singular fundamenta seu entendimento nas disposições contidas no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que definiu o prazo de decadência das Contribuições para a Seguridade Social em dez anos.

Entendo com razão a recorrente.

O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à COFINS, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos à COFINS são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social.

Rezam os dispositivos legais citados, *verbis*:

*"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera*

<sup>2</sup> Direito Tributário, vol I, Ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p.134.



Processo nº : 13807.006475/99-15

Recurso nº : 116.096

Acórdão nº : 203-08.534

*de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)*

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

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

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.*

*§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.*

*§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.*

*§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.*

*§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.*

*§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral". (grifei)*

Assim, a aplicabilidade de mencionado art. 45, incluindo seus parágrafos, tem como destinatária a Seguridade Social, e não a Receita Federal. E as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Portanto, procedem as ponderações da recorrente, quando alega que a COFINS tem natureza tributária e está sujeita ao prazo decadencial de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, recepcionado pela atual Constituição Federal como Lei Complementar.

*JW* 9



Processo nº : 13807.006475/99-15

Recurso nº : 116.096

Acórdão nº : 203-08.534

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a integrar o Sistema Tributário Nacional, sendo esse entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência. Nesse sentido é o posicionamento do Eg. Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 146.773-SP.

Dispõem os arts. 146, III, "b", e 149, da Constituição Federal de 1988:

*"Art. 146 - Cabe à lei complementar:*

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

(...)

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

(...)

*Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo." (negrito)*

Deve, pois a Fazenda Pública seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional, que tem eficácia de lei complementar, e só podem ser modificadas por outra lei complementar e não por lei ordinária. Nesse sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Colegiado, em Sessão de 17.04.2001 (Acórdão CSRF/1-3.348).

Sobre o assunto, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE nº 138.284/8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 1º de julho de 1992:

*"As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em 1.a Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]*

*Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, 'a'). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). Quer dizer, os prazos de decadência e prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais*



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

*(CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)." (negrito)*

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Este é entendimento do STJ, por sua Primeira Seção, manifestado nos Embargos de Divergência no Resp nº 101.407 – SP, em Sessão de 07.04.00, tendo como Relator o eminentíssimo Ministro Ari Pargendler, cujo voto transcrevo, em parte:

*"Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de 'cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador'.*

*A incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo.*

*Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto; o controle fiscal tem por objeto, sempre, o pagamento antecipado do tributo, resultando ou na respectiva homologação ou no lançamento de ofício das diferenças eventualmente devidas.*

*Aí a constituição do crédito tributário deve observar, não mais o artigo 150, § 4º, mas o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, tal como já decidia a*



Processo nº : 13807.006475/99-15

Recurso nº : 116.096

Acórdão nº : 203-08.534

*jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, consolidada na Súmula nº 219, a saber:*

*'Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador'.*

*O enunciado é casuista, na medida em que se refere a contribuições previdenciárias, mas o princípio nele estabelecido abrange todos os tributos lançados por homologação, neste gênero incluído o ICMS.'*

Na mesma esteira de pensamento posiciona-se o STJ, por sua Segunda Turma, no RE nº 279.473-SP, em 21.02.2001, cuja ementa é a seguinte:

*"TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 PAR. 4º E 173 DO CTN).*

- 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador (art. 150, par. 4º, do CTN).*
- 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*
- 3. Em normas circunstanciais, não se conjugam os dispositivos legais.*
- 4. Recurso especial provido."*

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e tendo a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, e tendo havido recolhimento antecipado, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inéria da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, para os fatos geradores ocorridos até maio de 1994, vez que o auto de infração foi lavrado e cientificada a contribuinte em data de 17.06.1999.

Por essas razões, voto no sentido de acolher a decadência argüida pela recorrente.

MÉRITO

12



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

## 1. ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

No mérito, insurge-se a recorrente contra a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS no período compreendido entre 04/1992 e 11/1998.

A decisão recorrida corretamente enfrentou a questão e referida matéria encontra-se, atualmente, pacificada nas esferas administrativa e judicial, conforme farta jurisprudência existente sobre o assunto, não procedendo, pois, as argumentações da recorrente.

O art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 preceitua que a base de cálculo da COFINS será o faturamento mensal, entendendo-se como tal a receita bruta das vendas de mercadorias e/ou serviços de qualquer natureza e seu parágrafo único explicita os valores que não integram a base de cálculo, que são: os do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, quando destacado em separado no documento fiscal; os das vendas canceladas e devolvidas; e os dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Portanto, da simples leitura de referido dispositivo depreende-se que o ICMS não está entre as parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS, não havendo previsão legal a sustentar a tese da recorrente, vez que o ICMS compõe o preço do produto, e, consequentemente, o faturamento da empresa.

A respeito deste assunto, assim se manifesta Luis Fernando de Souza Neves<sup>3</sup>:

*"Portanto, o instrumento legal que agora disciplina a matéria (Lei Complementar) veda a possibilidade de exclusão do ICMS de sua base de cálculo, só permitindo, em relação ao IPI, vendas canceladas e descontos incondicionais."*

## 2. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS COM DÉBITOS DE COFINS CONSTANTES DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS.

Alega a recorrente ser detentora de crédito referente ao PIS recolhido com base nos indigitados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, que tem direito de efetuar a compensação destes valores com os montantes que estão sendo exigidos na presente autuação e que cabia à fiscalização, quando do procedimento fiscal, ter efetuado tal compensação, nos termos dos arts. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/1986 e 73 da Lei nº 9.430/96.

A compensação, nos termos em que está definida no art. 170 do CTN, só poderá ser autorizada se os créditos do contribuinte, em relação à Fazenda Pública, vencidos ou vincendos, revestirem-se dos atributos de liquidez e certeza.

<sup>3</sup> COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – LC 70/91, Ed. Max Limonad: São Paulo, 1997, p.31.



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

Consoante manifestação do STJ, no Resp. nº 79.801, de 27.05.96, tendo como Relator o Ministro Demócrito Reinaldo, ficou assentado que líquidos e certos, na definição legal (para justificarem a compensação), são os créditos tributários expressamente declarados pelo Fisco e os reconhecidos, como tais, por sentença judicial com trânsito em julgado.

A liquidez e certeza do crédito são pressupostos indesjungíveis da compensação, tal qual concebida na legislação pertinente e devem ser provados pelo credor, sendo inválido, para tal fim, a confissão ficta da Fazenda respectiva.

O artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, parcialmente alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73/97, reconhece o direito à compensação para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, independentemente de requerimento, quando os créditos decorrerem de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, mas desde que não apurados em procedimento de ofício.

Assim, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, a Secretaria da Receita Federal poderá autorizar a utilização de créditos a favor do contribuinte, a serem a ele restituídos ou resarcidos, na quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração, desde que requeridos pelo contribuinte, através de procedimento administrativo próprio.

Dispõem mencionados dispositivos legais:

*"Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º. do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal.*

*Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou resarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração." (grifei)*

No caso em apreço constato que a recorrente, além de não comprovar a existência de aludido crédito, pleiteia, por vias transversas, sua compensação com o presente débito, apurado através de lançamento de ofício.

Ora, este não é o foro próprio para realização de tal operação. O processo fiscal originado de lançamento de ofício, por falta de pagamento das contribuições sociais, não é sede para a homologação de pedido de compensação com parcelas supostamente pagas a maior.



Processo nº : 13807.006475/99-15  
Recurso nº : 116.096  
Acórdão nº : 203-08.534

Pelas razões acima expostas, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002

LINA MARIA VIEIRA