



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo nº** 13808.000041/2002-22  
**Recurso nº** 239.639 Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-00.245 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2010  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** SÉ SUPERMERCADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 31/01/1996 a 31/05/1997

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Se o sujeito passivo é quem comprovadamente fornece à fiscalização os dados empregados para a lavratura do auto de infração fiscal, não se justifica que afirme, *a posteriori*, desconhecer a origem e a natureza dos respectivos valores. Inocorrência de cerceamento de defesa.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI Nº 8.212/91 PROCLAMADA PELO STF E OBJETO DE SÚMULA VINCULANTE.

Tendo sido enunciado na Súmula Vinculante nº 8, expedida pelo STF, o entendimento de que é inconstitucional o artigo 45, da Lei nº 8.212/91, o prazo para lançamento de ofício das contribuições cuja arrecadação é destinada ao custeio da Seguridade Social rege-se pelo disposto no CTN. Hipótese em que caracterizada a decadência ainda que o prazo tivesse início no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, a teor do artigo 173, I do CTN.

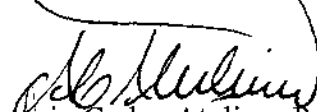
COMÉRCIO VAREJISTA DE BEBIDAS. VASILHAMES RETORNÁVEIS. FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

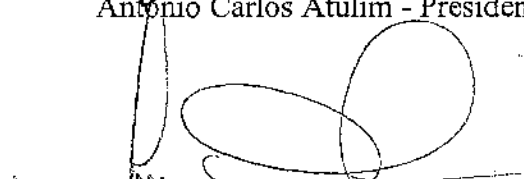
O valor que os estabelecimentos varejistas de bebidas pagam para readquirir de consumidores embalagens retornáveis não é suscetível de exclusão da base de cálculo da COFINS.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até dezembro de 1996 em razão da decadência.

  
Antonio Carlos Atulim - Presidente

  
Marcos Tranchesí Ortiz - Relator

EDITADO EM 10/03/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim. Ausente o Conselheiro Ivan Alegretti.

## Relatório

Está em julgamento recurso voluntário contra auto de infração de COFINS, formalizado em 23 de janeiro de 2002, para lançamento da exação relativamente a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1996 e maio de 1997, inclusive.

Lastreada em planilhas discriminativas da composição da base de cálculo do tributo por ela própria elaborada a partir de informações prestadas pela fiscalizada, a autoridade acusa a pessoa jurídica, um supermercado, de indevidamente ter excluído da base imponible “valores referentes aos vasilhames na venda de bebidas assim como outras diferenças” entre o faturamento auferido e o declarado ao Fisco (Termo de Verificação Fiscal, fls. 24/27).

Regularmente notificada da exigência, a ora recorrente impugnou-a às fls. 37/50 para pedir a anulação do procedimento ou, ainda, a desconstituição do crédito sob os seguintes fundamentos:

(i) ao não relatar a natureza das “outras diferenças” sobre as quais exige a exação e, ainda, ao não segregar, na base de cálculo objeto do lançamento os valores alegadamente provenientes da venda de vasilhames retornáveis das receitas obtidas em origem diversa, o auto de infração lhe teria cerceado o direito de defesa;

(ii) formalizando o lançamento somente em janeiro de 2002, o Fisco teria decaído do direito relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 1996;

(iii) o Termo de Verificação Fiscal, ao enunciar o fundamento legal do ato, refere à Lei nº 9.718/98, sequer promulgada à época dos fatos geradores, o que acarretaria nulidade do lançamento;



(iv) no comércio varejista de bebidas, o faturamento do vendedor corresponde tão-somente ao valor do líquido contido no recipiente quando, ao adquiri-lo, o consumidor concomitantemente devolve ao estabelecimentos vasilhames vazios retornáveis.

Sobre este último argumento, para melhor compreensão, confira-se os seguintes trechos das razões de impugnação:

*"(...) é de notório conhecimento a prática adotada pelos comerciantes de bebidas em vasilhames retornáveis: quando se adquire a bebida, o valor pago pelo consumidor corresponde ao líquido e ao vasilhame que o acondiciona (este total é o montante que compõe o preço da mercadoria e que é reconhecido como faturamento, sobre o qual se paga a COFINS). Mas, se o cliente desejar, depois de ter consumido a bebida, ele pode devolver o vasilhame vazio e obter o ressarcimento do seu respectivo valor, em dinheiro ou como crédito para pagamento de novas compras (e tal quantia deve ser excluída do faturamento, pois deixou de integrá-lo)."*

*"Essa é uma rotina mercantil absolutamente idêntica à situação de devolução de vendas."*

*"(...) se o valor do vasilhame devolvido não fosse excluído do faturamento da requerente, as posteriores saídas tributadas desse mesmo produto caracterizariam a dupla incidência tributária, pois a mesma garrafa é vendida pela requerente várias vezes. Esse entendimento equivocado ganha dimensão ao imaginar-se que a requerente não recebe por essas várias vendas."*

Sensibilizada pela preliminar de cerceamento de defesa aduzida pela recorrente, a DRJ-Campinas/SP decidiu converter o julgamento da impugnação em diligência, *"considerando que de fato não é possível, pelos documentos acostados aos autos, saber quais dos valores lançados são relativos ao procedimento adotado pela contribuinte com a devolução de vasilhames"*. E, ao fazê-lo, determinou a remessa dos autos à unidade de origem para que, textualmente, *"o auditor fiscal informe quais os valores que a esse título compuseram a base de cálculo na lavratura do auto de infração"* (fls. 116/117).

Ao invés de proceder conforme lhe determinara a DRJ, a DRF-São Paulo encaminhou à recorrente intimação a fim de que a própria empresa decomposesse a base de cálculo objeto do lançamento e, assim, indicasse mês a mês o montante dos vasilhames retornáveis vendidos no período considerado (fls. 123).

Como o prazo para a resposta à intimação transcorreu *in albis*, os autos retornaram à DRJ para continuidade do julgamento por proposta da DRF processante. Nova determinação de diligência, com idêntico propósito, se seguiu, tendo o órgão julgador apropriadamente consignado que: *"a questão dos vasilhames não diz respeito a uma alegação da contribuinte posterior ao procedimento de fiscalização, mas está entre os próprios fundamentos da lavratura do auto de infração"*. Daí o retorno, uma segunda vez, dos autos à origem, a fim de que *"o auditor fiscal apure e informe quais são as diferenças lançadas no auto de infração que, segundo ele próprio, se referem"* à venda de vasilhames retornáveis.

Mas uma vez, acredite-se, a fiscalização entendeu que o melhor seria intimar a autuada a fim de que, esta, lhe apresentasse documentos aptos a discriminar, na base impositiva lançada, as exclusões efetuadas a título de venda de vasilhames retornáveis (fls. 134). Novo silêncio da recorrente e nova remessa dos autos à DRJ, ao término do prazo concedido para cumprimento da intimação.

A DRJ-Campinas/SP resolve, então, julgar a impugnação (fls. 161/165). Em primeiro lugar, desacolhe o argumento de decadência, fazendo alusão ao artigo 45, da Lei nº 8.212/91 e concluindo pela tempestividade do lançamento com relação a todos os períodos de apuração nele contemplados, sem exceção. Depois, afasta a nulidade suscitada em torno da inapropriada menção, entre os fundamentos da exigência, de dispositivos da Lei nº 9.718/98, afirmando que o auto de infração fazia também referência ao diploma legal vigente à época – LC nº 70/91 – e, ainda, que o lançamento recaía sobre a base de cálculo definida por esta última. E, por fim, rejeita a alegação de cerceamento de defesa. Afirmando que “*os argumentos da contribuinte invertem a real questão*”, o órgão sustenta que a fiscalização teria somente identificado diferenças entre os valores recolhidos e os que seriam devidos com base nos faturamentos mensais do período e que a empresa, de quem se requisitou esclarecimentos a respeito, é que teria invocado as exclusões na venda de vasilhames para explicá-las. Conclui, então, dizendo que a interessada deixara de aproveitar a oportunidade das diligências anteriores para documentar suas alegações.

O recurso voluntário está encartado às fls. 173/204 e, nele, a recorrente em síntese reproduz o que já deduzira em impugnação.

Chegados os autos ao então Segundo Conselho de Contribuintes, a Quarta Câmara do colegiado, por resolução, novamente reconheceu que “*as provas acostadas aos autos não são suficientes para precisar quais os valores exatos dos vasilhames devolvidos*” e, tal qual fizera a DRJ em duas oportunidades, baixou os autos em diligência para esclarecimento da imprecisão (fls. 264/268).

Novamente a unidade processante intimou a empresa a discriminar a base de cálculo da COFINS em cada um dos períodos de apuração lançados mas, desta feita, ao contrário das anteriores, obteve resposta por meio das planilhas de fls. 279/281.

Os autos foram distribuídos a mim após o retorno desta última diligência.

Este, o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os pressupostos de admissibilidade.

Nele são aviadas, em seqüência, as seguintes razões: (i) cerceamento do direito de defesa, (ii) nulidade do auto, em virtude de suposto enquadramento legal inaplicável, (iii) decadência parcial, com relação ao crédito decorrente de fatos geradores ocorridos até dezembro de 1996, inclusive, e, finalmente, (iv) insujeição à incidência das vendas de vasilhames retornáveis.



Como exposto anteriormente, a lavratura do auto de infração teve início com a elaboração, pela própria fiscalização, de planilha na qual a base de cálculo da COFINS é decomposta, nos períodos de apuração investigados, mês a mês (fls. 17/20). Os dados – ou melhor, os valores – com que a planilha é preenchida, consigna o auditor fiscal, lhe foram prestados pela própria pessoa jurídica fiscalizada. E, de fato, ao final de cada página do documento, teve a fiscalização o cuidado de obter a assinatura do representante legal a quem a procuração de fls. 14/15 outorgara poderes para, isoladamente, atender a procedimentos instalados pela Secretaria da Receita Federal.

Na planilha em comento, a fiscalização constrói a base de cálculo do tributo a partir de uma fórmula invariável para todos os períodos lançados: parte da receita bruta da venda de mercadorias e serviços no mercado interno e deste número subtrai (a) devoluções de vendas, (b) vendas canceladas, (c) descontos incondicionalmente concedidos, e (d) receita da venda de cigarros, porque sujeita a substituição tributária. Toda a operação, repita-se, é avalizada pela própria fiscalizada.

Na etapa seguinte, a base de cálculo assim determinada foi transportada para uma segunda planilha, na qual a fiscalização cotejou o respectivo valor com aquele declarado e/ou pago mês a mês pela autuada e com base na qual se intimou a empresa a justificar as diferenças. Embora o TVF não tenha sido explícito a respeito, a metodologia empregada para compor a base imponible no auto de infração não deixa dúvida de que o lançamento recaía sobre diferenças no valor das vendas de mercadorias e serviços apuradas entre os números informados à fiscalização e aqueles entregues em declaração.

O método utilizado no lançamento permite concluir também que os valores auferidos mês a mês pela empresa da venda de vasilhames retornáveis se inseriam no montante maior da receita bruta de venda de mercadorias de que a fiscalização partira. O auto de infração, portanto, pecava “apenas” por não evidenciar, no cômputo total das receitas de venda de mercadorias, as quantias auferidas especificamente da prática adotada com os tais vasilhames. Quem quer que examinasse os autos não saberia dizer se o recolhimento a menor de que a auditoria acusava o contribuinte provinha total ou apenas parcialmente da re-compra de vasilhames retornáveis e, neste segundo caso, em que proporção. Qual seria o resultado do julgamento, afinal, caso se acolhesse o argumento de que a empresa não auferia faturamento na saída dos vasilhames? O recurso seria provido integralmente ou parcialmente?

Este defeito, penso eu, não chegou a prejudicar o exercício do direito de defesa da interessada. Primeiro porque, mesmo sem conhecer a proporção representada pela venda de vasilhames na base de cálculo objeto do lançamento, a recorrente pôde se insurgir contra a incidência. E aduziu com competência a tese de que, o que obtém com a venda dos recipientes, não constitui faturamento e, portanto, é impassível de tributação pela COFINS. Em segundo lugar porque, tendo fornecido os números de que a fiscalização partiu para determinar a base de cálculo, tinha plenas condições de identificar a origem das receitas consideradas. Em terceiro porque, dada a singeleza do método empregado, dúvida não poderia existir de que as tais “outras diferenças” – expressão de fato imprecisa do TVF – resultam do oferecimento a menor à tributação das receitas de vendas de mercadorias e serviços no mercado interno. E, por fim, porque as planilhas recentemente entregues pela fiscalizada à DRF de origem, ao ensejo desta última diligência, confirmam *ipsis literis* os números constantes das tabelas preparadas pela fiscalização no início dos trabalhos, o que bem demonstra que a autuação partiu de uma realidade contábil desde sempre conhecida pela recorrente.

Tome-se, como referência ilustrativa, o mês de janeiro de 1996.

A planilha construída pela auditoria com a cooperação da fiscalizada, no princípio da fiscalização, revela que a empresa teria auferido R\$34.763.974,15 a título de venda de mercadorias e serviços no mercado interno. Deste número, a planilha subtrai R\$104.291,60 e R\$302.918,38, que respectivamente correspondiam a vendas canceladas e a receita de comercialização de cigarros, totalizando R\$34.356.764,17, em princípio equivalentes ao faturamento passível de incidência (fls. 17/18).

Este número – R\$34.356.764,17 – é comparado pela fiscalização, às fls. 21, com a base de cálculo declarada pela empresa e a diferença entre eles, no importe de R\$505.188,00, lhe é noticiada, a fim de que os esclarecimentos e justificativas sejam prestados. Rejeitando o argumento de que as vendas de vasilhames retornáveis merecessem exclusão da base de cálculo, a autoridade, então, considerou a justificativa insuficiente e promoveu o lançamento sobre a totalidade desta diferença.

Por ocasião da terceira diligência, os dados fornecidos pela fiscalizada na planilha de fls. 279 repetem sem qualquer diferença estes cálculos, elucidando, porém, que neste período de apuração, a base que serviu ao lançamento de ofício compunha-se exclusivamente da venda de vasilhames retornáveis e não da comercialização de outras mercadorias quaisquer.

De qualquer sorte, o vício do auto de infração, depois da terceira diligência, parece-me suprido. Estou convicto de que, a rigor, competia à fiscalização estabelecer a proporção das receitas de venda de vasilhames no conjunto global das receitas mensais da empresa, até porque, como relatei, a percepção destes ingressos é fundamento da autuação. Fato é que, depois de intimada pela terceira vez, a própria recorrente decom pôs a natureza das receitas que auferiu por meio das planilhas de fls. 279/281. E, ao fazê-lo, preencheu a informação faltante. Prestigiando o princípio da verdade material, conheço dos fatos nelas afirmados.

Superada, portanto, a alegação de cerceamento de defesa.

Não vislumbro, por igual, vício capaz de nulificar o ato na só menção, no TVF, à Lei nº 9.718/98. Bem andou a DRJ recorrida neste capítulo, eis que nitidamente a autuação se baseou na disciplina da LC nº 70/91, esta sim vigente à época dos fatos e, ao que interessa no momento, indicada no campo “enquadramento legal” do auto de infração. Nenhuma das modificações introduzidas no regramento do tributo pela Lei nº 9.718/98 – seja quanto à alíquota, seja quanto à base de cálculo – interferiram nos critérios do lançamento, de modo que a referência ao diploma, embora equivocada, foi inofensiva.

No julgamento da impugnação, ocorrido em agosto de 2006, o argumento de decadência acabou vencido. E assim foi porque a DRJ recorrida entendeu existir no § 4º, do artigo 150 do CTN uma permissão a que, por lei ordinária, as pessoas políticas fixassem prazo superior ao quinquenal para a homologação, quanto aos tributos de sua competência sujeitos a esta modalidade de lançamento. Daí porque concluiu pela validade do estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91 quanto ao prazo para constituição dos créditos de custeio da Seguridade Social.

Sucedo que, enfrentando o mesmo tema em julgamento recente, o Plenário do STF externou orientação diametralmente distinta, segundo a qual o dispositivo em comento – artigo 45, Lei nº 8.212/91 – estaria em confronto com o artigo 146, III da CF, no que reserva prescrição e decadência de obrigações tributárias à disciplina de lei complementar (RE nº

559.943-4). Este entendimento, eis o fundamental, acabou pacificado na Súmula Vinculante nº 8, assim redigida:

*“Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Pois de acordo com o artigo 103-A, acrescido à CF pela EC nº 45/04, o entendimento jurisprudencial sufragado em súmula vinculante do STF *“terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”*.

Órgão integrante da Administração Pública Federal, este Colegiado vincula-se à orientação sumulada, o que lhe impõe, portanto, decidir acerca do argumento de decadência exclusivamente sob inspiração do prescrito no próprio CTN, no artigo 150, § 4º. É o que faremos a seguir.

O CTN dispensa tratamento diferenciado aos prazos de decadência conforme seja a modalidade de lançamento a que se sujeita o tributo.

Como é sabido, à época da edição do diploma, os tributos eram, regra geral, lançados *de ofício* (artigo 149 do CTN) ou *por declaração* (artigo 147 do CTN), procedimentos em que o Fisco “constitui” o crédito tributário, exigindo ou não a prévia prestação de informações fáticas pelo contribuinte, e só então adquire a pretensão ao recebimento do correspondente valor pecuniário. Rege a decadência, nestas condições, o artigo 173 do mesmo diploma, de acordo com o qual *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”*

De acordo com o dispositivo, portanto, o Fisco tem o prazo de cinco anos para lançar (ou “constituir” o crédito tributário) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já lhe era possível proceder ao lançamento. Noutras palavras, esclarece Luciano Amaro, *“qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo”*<sup>1</sup>. Ou seja, se no ano “A” é cabível o lançamento de ofício esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício “A+1”.

Ocorre que a COFINS objeto do auto de infração questionado não se sujeita ao lançamento *de ofício* ou *por declaração*. Compete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido independentemente de prévia manifestação da Fazenda Nacional credora.

É o que o CTN denomina *lançamento por homologação*, modalidade para a qual instituiu-se norma específica concernente à decadência, qual seja o §4º, do artigo 150 do Código, do seguinte teor:

<sup>1</sup> *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva. 2ª ed. 1998. pg. 382.

*“§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.”*

Não é propriamente o lançamento *por homologação* que é atingido pela decadência. *Feito ou não o pagamento antecipado* a que se reporta o *caput* do artigo, ou a autoridade fiscal anui e expressamente homologa a conduta praticada pelo obrigado (lançamento por homologação expressa), ou deixa transcorrer em silêncio o prazo legal e, assim, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Adverte Luciano Amaro que em nenhum dos casos *“se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio)”*<sup>2</sup>.

A norma do §4º, do artigo 150 do CTN dirige-se, pois, ao lançamento *de ofício* que, por força do artigo 149, V, compete à autoridade na hipótese em que o contribuinte deixe de antecipar devidamente o tributo. Se o sujeito passivo nada recolhe ou, ainda, se antecipa o tributo, mas o faz em valor supostamente inferior ao devido, então o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; discordando, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita.

Diz o dispositivo que o prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é também de cinco anos, porém, *“... a contar da ocorrência do fato gerador”* do tributo e não do início do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Há quem sustente que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente seja aplicável a regra do §4º do artigo 150 nas hipóteses em que o contribuinte realiza, de fato, pagamentos antecipados em favor do Fisco. Para os adeptos da tese, *homologável é o pagamento* efetuado pelo sujeito passivo. Por isso, sustentam, se o contribuinte não promove recolhimento algum, é incabível falar em homologação.

Não partilho desta orientação. Tenho que a determinação da regra legal aplicável na contagem do prazo decadencial independa da efetiva ocorrência de pagamento antecipado (a menor). No mesmo sentido, a autorizada doutrina de Souto Maior Borges:

*“Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)”*<sup>3</sup>.

E, mais adiante, conclui o autor:

*“Conseqüentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a ‘atividade’ do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento”*<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Ob. cit. pg. 382.

<sup>3</sup> *Tratado de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 1981, p. 440/441.

<sup>4</sup> Ob. cit., p. 445.

No mesmo sentido posiciona-se Natanael Martins, segundo quem “(...) o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte. (...) **O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento**”<sup>5</sup>.

Orientação semelhante tem prevalecido também no Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Primeira Seção do CARF), entre cujos julgados recentes destaca-se o seguinte, da Segunda Câmara:

*“DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.*

*Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.*

*Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em ‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo’, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.*

*A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I. A interpretação do caput do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, caput e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.”<sup>6</sup>*

Para os fins do julgamento em curso, todavia, a discussão é estéril. Aqui, a planilha de fls. 93/94, preparada pela fiscalização, evidencia a ocorrência de pagamentos parciais pela recorrente em todos os períodos de apuração objeto do lançamento, sem exceção. Como também não se acusa a recorrente de conduta simulada, fraudulenta ou dolosa, nada justifica a aplicação da regra contida no artigo 173, I do CTN e, por conseguinte, a postergação do termo inicial do prazo decadencial.

Por estes motivos, tendo sido lavrado em 23 de janeiro de 2002, o auto de infração apenas poderia ter constituído legitimamente créditos para fatos geradores consumados a partir de 23 de janeiro de 1997, de tal sorte que merecem cancelamento, por decadência, os créditos pertinentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1996, inclusive.

Finalmente, ingressemos no argumento propriamente de mérito. Quer a recorrente convencer que as embalagens retornáveis das bebidas que comercializa não lhe

<sup>5</sup> A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão da contagem do prazo decadencial. *Revista dialética de direito tributário*, v. 26, p. 61/66.

<sup>6</sup> Processo nº 10907.002720/2004-91, RV nº 153.773, relator o Cons. Alexandre Naoki Nishioka, j. 05.11.2008.

garantem a percepção de faturamento, nas hipóteses em que o comprador lhe restituir, na mesma ocasião, vasilhames vazios de produtos já consumidos.

Segundo se infere das razões de impugnação, o sujeito passivo comercializava, no varejo, bebidas envazadas em embalagens reutilizáveis, feitas de vidro. Adquirindo algumas unidades do produto (líquido e vasilhame), o comprador, depois de consumi-las, poderia, se quisesse, reapresentar as embalagens à recorrente, que as recebia de acordo com um valor pré-estabelecido. Quando da devolução dos vasilhames vazios, portanto, o consumidor adquiria um crédito oponível à recorrente, podendo utilizá-lo tanto para ressarcimento em espécie como para dedução do devido ao supermercado por novas compras realizadas.

E como procedia a recorrente a respeito, no que se refere à COFINS? Entendia que a mercadoria comercializada era tão-somente a bebida em si, isto é, o conteúdo do frasco, já que a embalagem lhe era retornada posteriormente, ao ensejo de uma próxima compra. Daí porque, conforme bem ilustram os cupons fiscais de fls. 106/107, sua atitude consistia em excluir do faturamento sujeito à contribuição o equivalente aos valores restituídos aos consumidores na recompra de vasilhames.

O procedimento não me parece autorizado pela LC nº 70/91, não obstante. Explico. O consumidor que comparece ao supermercado pela primeira vez, sem portar consigo vasilhames vazios para troca, compra garrafas cheias de uma bebida qualquer. Adquire, nesta primeira etapa, o conteúdo e o continente (embalagem), como, aliás, admite a própria recorrente às fls. 45 da impugnação. A embalagem que envolve a bebida, portanto, não se mantém na propriedade do comerciante; é vendida ao consumidor tanto quanto o alimento em si. Significa que, tendo adquirido também o vasilhame, o comprador não está legal ou contratualmente obrigado a restituí-lo a quem quer que seja; antes, lhe dá o destino que bem entender: pode destruí-lo, pode utilizá-lo para conservar outras bebidas e pode, enfim, se quiser, retorná-lo a um comércio de bebidas – não necessariamente o da ora recorrente – para reaver por quantia pré-estabelecida o preço correspondente em pecúnia ou em outras mercadorias.

Por detrás da devolução de embalagens vazias escondem-se, geralmente, dois negócios jurídicos de compra e venda, seguidos de uma compensação. A primeira compra e venda tem por objeto os vasilhames vazios que o supermercado se obriga a re-adquirir e, em decorrência dela, o consumidor torna-se credor de determinada soma. A segunda compra e venda envolve as mercadorias (não necessariamente bebidas) que o mesmo consumidor pretende adquirir nas gôndolas do supermercado e, desta relação, o supermercado sai credor. Como ambos são reciprocamente credores e devedores, por comodidade, as obrigações se compensam até o limite da de menor valor. Visto o fenômeno desta forma, bem se percebe que o crédito, ou melhor, a receita, do varejista não corresponde apenas à diferença que lhe remanesce devida depois de efetuada a compensação. O crédito é o total, cuja satisfação, esta sim, costuma-se realizar parcialmente em dinheiro e parcialmente via dação em pagamento de mercadorias (vasilhames).

Os vasilhames retornáveis são efetivamente vendidos pelo varejista juntamente com o respectivo conteúdo e, ao que me parece, o preço pago ao consumidor para reavê-los integra o custo da sua atividade. O procedimento adotado pela recorrente, isto é, a exclusão do respectivo valor da base de cálculo da contribuição só se justificaria, a meu ver, se ao efetuar a venda, ela, recorrente, conservasse a propriedade do recipiente, o que definitivamente não é o caso.

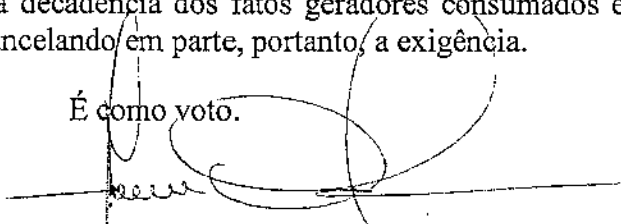
Esse o motivo pelo qual não vejo como subsumir a hipótese em julgamento à disciplina do ICM dada pelo (revogado) artigo 52 do CTN, ao qual a impugnação refere. De acordo como dispositivo, com efeito, *“o imposto não incide... sobre a saída de vasilhame utilizado no transporte da mercadoria, desde que tenha de retornar a estabelecimento do remetente”*. Digo que não há subsunção do fato à norma porque, no caso em julgamento, o consumidor não tem a obrigação de retornar a embalagem ao estabelecimento onde a adquiriu. Como dito, pode devolvê-la a outro estabelecimento onde também se comercializam bebidas, assim como, com igual razão, pode não restituí-la a ninguém.

Também não vejo a pretendida analogia entre o que aqui se debate e as hipóteses de devolução de vendas ou de cancelamento de vendas. A recorrente se socorre destas figuras para justificar a exclusão a que procedeu sob a inspiração do artigo 2º, parágrafo único, *b* da LC nº 70/91. Cancelamento ou devolução de vendas, entretanto, são figuras cuja nota fundamental está no desfazimento do respectivo negócio jurídico. Como o próprio nome evidencia, há cancelamento se o bem objeto da compra e venda é devolvido ao vendedor e, em contrapartida, o preço é restituído ao comprador.

Aqui, ênfase, a situação é bem diversa. O consumidor não devolve o vasilhame ao varejista de bebidas; revende-o a ele. Embora similares de uma perspectiva econômica, as hipóteses são juridicamente inconfundíveis e, sendo assim, nada impõe tratá-las de modo uniforme.

Forte nestas razões, rejeito tanto o argumento de mérito do recurso como as teses de cerceamento de defesa e de nulidade do ato, provendo-o parcialmente apenas para reconhecer a decadência dos fatos geradores consumados entre janeiro e dezembro de 1996, inclusive, cancelando em parte, portanto, a exigência.

É como voto.

  
Marcos Tranchesi Ortiz