



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36
Recurso nº : 140.536
Matéria : PIS - EXS.: 1992 a 2000
Recorrente : HÉXIS CIENTÍFICA LTDA.
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ em CAMPINAS/SP
Sessão de : 07 DE JULHO DE 2005
Acórdão nº : 105-15.214

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL -
DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO CTN - PRAZO QUINQUENAL -
JURISPRUDÊNCIA DO STF - O prazo decadencial para constituição de
crédito tributário relativo à contribuição social para a seguridade social é de
5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, contados do fato
gerador, conforme antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.
Aplicação do art. 1º do Decreto n. 2.346/97.

COMPENSAÇÃO - TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES - Nos termos
do art. 74 da Lei n. 9.430/96, antes das alterações impostas pela Lei n.
10.637/2002, a compensação de créditos tributários com créditos relativos a
indébitos de espécie distinta dependia de requerimento do contribuinte e de
autorização da Secretaria da Receita Federal, sendo inviável tal
compensação no âmbito do lançamento por homologação.

COMPENSAÇÃO - TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE - Em que pese
possível, nos períodos de apuração alcançados pela autuação, a
compensação de tributos da mesma espécie no âmbito do lançamento por
homologação, sem a necessidade de submetê-la à prévia aprovação
fazendária, sua alegação, como argumento de defesa, deve ser logicamente
possível, o que não ocorre quando o contribuinte não reconhece o débito
compensado.

VENDAS CANCELADAS - As vendas canceladas registradas pela
contribuinte, que não foram devidamente comprovadas, devem ser
oferecidas à tributação.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
HÉXIS CIENTÍFICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos
fatos geradores ocorridos até setembro de 1995, nos termos do relatório e voto que passam
a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Nadja Rodrigues Romero, Adriana



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

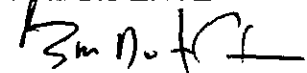
Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

Gomes Rego e Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva e, no mérito, em relação aos demais períodos de apuração por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado), IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

Recurso nº : 140.536

Recorrente : HÉXIS CIENTÍFICA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de PIS, lavrado em razão de se ter constatado divergências entre as bases de cálculo apresentadas pela contribuinte e aquelas efetivamente verificadas, decorrentes de receitas financeiras e por devoluções de vendas não aceitas pela fiscalização.

Impugnação às folhas 76 a 87.

Acórdão julgando o lançamento parcialmente procedente às folhas 97 a 101, com a seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1991 a 30/04/1993, 01/06/1993 a 30/09/1995, 01/11/1995 a 28/02/1996, 01/07/1996 a 31/07/1996, 01/10/1996 a 31/10/1996, 01/03/1997 a 31/10/1997, 01/12/1997 a 31/01/1998, 01/04/1998 a 30/04/1998, 01/11/1998 a 31/07/1999, 01/12/1999 a 31/07/2000.

Ementa: Compensação. DCTF. A compensação de tributos da mesma espécie pressupõe manifestação do contribuinte em campo próprio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

Alegação. Comprovação. As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não têm valor.

Negação Geral. Não se admite em processo a contestação sem prova.

Decadência. O PIS é contribuição destinada à Seguridade Social e, como tal, tem o prazo decadencial de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.

Lançamento Procedente."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

Inconformada com a parcial manutenção da autuação, a contribuinte autuada interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

i) que teria compensado parte do crédito tributário lançado, oportunamente, com créditos seus consubstanciados em indébitos de IPI, PIS e COFINS, reconhecidos pela própria fiscalização;

ii) que a fiscalização teria se equivocado ao não aceitar as devoluções de mercadorias e, por consequência, alterar a base de cálculo;

É o sucinto relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

VOTO

Conselheiro EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, Relator

Presentes os pressupostos recursais, passo a decidir.

1. Preliminar de decadência:

Antes de passar ao exame da questão de fundo, suscito, de ofício, preliminar de mérito de decadência.

O exame desta preliminar se faz necessário em razão de a contribuinte autuada ter sido cientificada da autuação em 30 de novembro de 2000, e de esta se referir, entre outros, a fatos geradores ocorridos mais de cinco anos antes, notadamente em 01.01.1991 a 30.04.1993 e 01.06.1993 a 30.09.1995.

Como adoto a tese segundo a qual a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN – salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando será aplicável a regra do art. 173, I do CTN, o que não é caso –, tem-se que, no caso concreto, operou-se a decadência com relação aos créditos tributários acima especificados, que se encontram, pois, extintos.

Registro, aqui, a existência de entendimento, acolhido em alguns julgados do STJ, no sentido de que a decadência das contribuições sociais para a seguridade social é regulada pela Lei n. 8.212/91, que fixa em 10 (dez) anos o prazo aplicável. Tal tese te



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

em Roque Antonio Carraza seu maior defensor, que defende que apesar de a prescrição e a decadência tributárias devam ser regulamentadas por lei complementar (art. 146, III, "b", CF/88), não caberia a esta fixar os prazos aplicáveis, mas apenas a forma pela qual deverão ser verificadas e os seus efeitos, cabendo à lei ordinária do ente tributante, no caso a União Federal, fixar tais prazos¹. Ou seja, segundo o renomado autor, poderia a União, relativamente às contribuições sociais para a seguridade social, fixar prazos de prescrição e decadência mais largos do que aqueles fixados pelo CTN.

Apesar da enorme profundidade da obra daquele eminente tributarista, bem como do inegável conhecimento dos eminentes Ministros que proferiram os julgados do STJ em que a tese acima foi acolhida, penso, *data maxima venia*, que tal solução não prevalece à luz de uma interpretação sistemática da Constituição, principalmente por não se conformar com o princípio da segurança jurídica. A necessidade de se fixar, em lei complementar, lei nacional, normas gerais sobre legislação tributária, visa evitar, no que se refere aos prazos de prescrição e decadência tributárias, que a legislação ordinária fixe prazos distintos para os diversos tributos existentes e que podem vir a ser criados por cada um dos entes tributantes, com o que a desejada racionalidade do sistema tributário nacional estaria definitivamente perdida.

A doutrina majoritária afirma que o CTN foi recepcionado como lei complementar em matéria de legislação tributária, sendo aplicável às contribuições na parte em que dispõe sobre os prazos de prescrição e decadência tributários².

¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 812 e seguintes.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 348; MATTOS, Aroldo Gomes de. *As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 107; MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições no Sistema Tributário*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, pp. 358-359; PAULSEN, Leandro. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar a esse respeito em julgado posterior ao advento da Lei n. 8.212/91, tendo se decidido pela aplicabilidade dos prazos de decadência e prescrição do CTN às contribuições, como se infere do seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no RE 138.284-8/CE³:

"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 (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições para-fiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)."

Tal entendimento, aliás, está de acordo com antiga jurisprudência da Corte Suprema, que se firmou no sentido de que, sob a égide da Constituição pretérita, no período anterior à Emenda Constitucional n. 8/1977, quando a natureza tributária das contribuições era reconhecida pela jurisprudência constitucional, o prazo prescricional para a cobrança de créditos tributários de contribuições era quinquenal, conforme previsto no artigo 174 do CTN, em detrimento do prazo mais largo estabelecido na legislação ordinária. Neste sentido, confira-se o seguinte julgado:

"Contribuições previdenciárias. Período anterior à Emenda Constitucional n. 8/1977. Orientação do STF, no sentido de considerar,

Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 379; GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 199; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 171; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 303; SOUZA, Ricardo Conceição. *As Contribuições no Sistema Tributário*, In: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 509; SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 116; TÔRRES, Heleno Taveira. *Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, 7º Volume. São Paulo: Dialética, 2003, p. 131.

³ RE 138.284-8, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992, p. 13.456.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

no referido período, como de caráter tributário as mencionadas contribuições. Prescrição quinquenária. Recurso Extraordinário não conhecido."

(RE 104.097-SP, Rel. Min. Néri da Silveira, j. em 04.09.1987)

Do voto condutor do Ministro Néri da Silveira colhe-se a seguinte e elucidativa passagem:

"Sucedee, porém, que o Plenário do STF, no RE 86.595-BA, a 07.6.1978, por unanimidade, reconheceu a natureza tributária das contribuições previdenciárias, no período entre o Decreto-lei n. 27, de 1966, e a Emenda Constitucional n.8, de 1977. O eminente Ministro Moreira Alves, acompanhando o voto do Relator, ilustre Ministro Xavier de Albuquerque, assim se manifestou (RTJ 87/273-274):

- '1. Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição, em causa, devida ao FUNRURAL.'
2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária.
3. Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27, que alterou a redação do art. 217 do Código Tributário Nacional, para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações para-fiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 9a. ed. , págs. 69 e 584). Reafirmou-o a Emenda Constitucional n. 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art. 21, § 2º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional n. 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão 'e o interesse da previdência social' por 'e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social', tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso - o X - ao art. 43 da Emenda n. 1/69 ('Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: ... X - contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178') o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 43.

Portanto, de 1966 a 1977 (Do Decreto-lei n. 27 à Emenda Constitucional n. 8), as contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la, a partir da Emenda n. 8.

3. No caso, a questão versa contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que tinham elas natureza tributária, aplicando-se-lhes, quanto à prescrição e decadência, o Código Tributário Nacional.

4. Em face do exposto, também não conheço do presente recurso.'

Ora, no caso concreto, os créditos referentes às contribuições previdenciárias, objeto da execução fiscal, foram constituídos em 1968 e 1973.

Dessa maneira, embora ressaltando meu ponto de vista pessoal, no sentido de não se aplicar, mesmo no período de 1966 a 1977, o art. 174 do CTN, em se tratando de contribuições previdenciárias, cuja prescrição está regulada, ademais, expressamente, em lei, não conheço do recurso extraordinário, em obséquio à jurisprudência da Corte, referida no voto do ilustre Ministro Relator."

Vejam-se, ainda no mesmo sentido, os seguintes julgados:

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COBRANÇA. PRESCRIÇÃO QUINQUENÁRIA. DÉBITO ANTERIOR A E.C. N. 8/77. ANTES DA E.C. N. 8/77 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA TINHA NATUREZA TRIBUTÁRIA, APLICANDO-SE QUANTO A PRESCRIÇÃO O PRAZO ESTABELECIDO NO C.T.N.. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO."

(RE 110.830-PR, 2ª T., Rel. Min. Djaci Falcão, j. em 23.09.1986)

"EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM DATA ANTERIOR À EMENDA 8. NATUREZA TRIBUTÁRIA. AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONSTITUIDAS EM DATA ANTERIOR À EMENDA 8/77 SE SUBMETEM AS NORMAS PERTINENTES AOS TRIBUTOS, INSERIDAS NO CTN, POIS ERAM ESPECIES TRIBUTÁRIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO."

 9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

(RE 99.848, 1ª T., Rel. Min. Rafael Mayer, j. em 10.12.1984)

O voto condutor do Ministro Rafael Mayer neste último precedente é conclusivo:

A partir da citada Emenda n. 8, mediante a reformulação do citado dispositivo constitucional, combinadamente com a adição do item X ao art. 43, da Carta Magna, pertinente às atribuições do Poder Legislativo, tem-se deduzido haverem sido as contribuições sociais aí enumeradas, dentre as quais se incluem as contribuições previdenciárias, subtraídas à regência do sistema tributário, como resultante de propósito inequívoco do legislador constituinte.

De conseguinte, as obrigações referentes às contribuições previdenciárias que se constituíram no período anterior à vigência da reforma constitucional, se submete, quanto à constituição e exigibilidade do crédito, às normas gerais inseridas no Código Tributário.

Essa disciplina diz inclusivamente, com a decadência e a prescrição dos créditos resultantes de tais contribuições, que se verificam nos prazos quinquenais estatuídos, respectivamente, nos arts. 173 e 174 do CTN, que, posteriores, revogaram a prescrição trintenária prevista no art. 144 da LOPS (Lei 3.807/60).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em diversos e reiterados julgados, firmou entendimento de que o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos às contribuições sociais para a seguridade social, em especial a CSL, é de 5 (cinco) anos, contados na forma do artigo 150, § 4º ou 174 do CTN, conforme o caso. Confirmam-se, a propósito, os seguintes julgados:

"CSSL – DECADÊNCIA - A Contribuição Social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSSL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º."

(Acórdão CSRF 01-04.189)

"DECADÊNCIA – CSSL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – LEI 8.383/91 – Na vigência da Lei 8.383/91 e a partir daí o lançamento do IRPJ se amolda às regras do art. 150, parágrafo 4º do CTN e opera-se assim por homologação. A aplicação da regra do artigo 45 da Lei 8.212/91 é incompatível com o CTN."

(Acórdão CSRF 01-04.631)

"CSSL – Decadência – É de 5 anos o prazo do Fisco para lançar, nos termos da legislação maior."

(Acórdão CSRF 01-04.516)

"CSSL – LANÇAMENTO – PRAZO DE DECADÊNCIA – É de cinco anos contados da data do fato gerador o prazo de lançamento da contribuição social sobre o lucro não vingando neste aspecto o art. 45 da Lei 8.212/91."

(Acórdão CSRF 01-04.387)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – HOMOLOGAÇÃO - ART. 45 DA LEI N 8.212/91 – INAPLICABILIDADE – PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º DO CTN, COM RESPALDO NO ART. 146, III, b, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSSL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável ao caso o artigo 45, da lei n 8.212/91, que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social Sobre o Lucro assegura a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, III, b, da Constituição Federal."

(Acórdão CSRF 01-04.508)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

O entendimento aqui defendido está plenamente conforme as disposições do Decreto 2.346/97, cujo artigo 1º estabelece o seguinte:

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

O dispositivo é claro. Fixada de forma definitiva e inequívoca a interpretação do texto constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, a orientação do intérprete maior da Constituição deverá ser observada pela Administração Pública Federal. Na hipótese dos autos, como demonstrado, é antiga a jurisprudência da Corte Suprema no sentido de que, dada a natureza tributária das contribuições sociais para a seguridade social, os prazos de decadência e prescrição que lhes são aplicáveis são aqueles do CTN, em detrimento de outros mais largos fixados pela legislação ordinária.

Penso, ademais, que a interpretação emprestada por alguns ao artigo 4º, p. único, deste mesmo Decreto, no sentido de que a não aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, por órgão julgador, singular ou coletivo, da Administração Fazendária, só é possível quando houver a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo pelo Supremo Tribunal Federal, não é a que prevalece a luz de uma interpretação sistemática e conforme à Constituição. Sua melhor interpretação é aquela pela qual, quando houver a declaração de inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo Supremo Tribunal Federal, o órgão julgador deve afastar-lhe a aplicação. O dispositivo veicula um mandamento peremptório, de observância obrigatória e inafastável. Declarada a inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, do dispositivo, fica vedada sua aplicação pelo órgão julgador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

O art. 4º, p. único, há de ser interpretado de forma sistemática e integrada ao art. 1º. As hipóteses tratadas nos citados dispositivos são diversas. Enquanto o art. 4º trata de hipótese de declaração de inconstitucionalidade, o art. 1º refere-se à mera interpretação do texto constitucional, o que impede se os trate como disposições inconciliáveis, conforme antiga lição de Carlos Maximiliano:

"Verifique se os dois trechos se referem a hipóteses diferentes, espécies diversas. Cessa, nesse caso, o conflito; porque cada um tem sua esfera de atuação especial, distinta, cujos limites o aplicador arguto fixará precisamente."⁴

Disso resulta que, segundo as disposições do Decreto n. 2.346/97, declarada a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo federal pelo Supremo Tribunal Federal, fica vedado ao órgão julgador aplicá-lo (art. 4º, p. único), devendo-se este mesmo órgão julgador observar em seus julgados a orientação fixada pela jurisprudência da Corte Suprema.

Penso também, que o entendimento ora adotado não está em contradição com o artigo 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que veda se afaste, no julgamento de recurso voluntário, a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, quando tal inconstitucionalidade não tiver sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Não obstante entender que referido dispositivo regimental há de ser interpretado consoante as disposições do Decreto 2.346/97, que neste particular é seu fundamento de validade, tenho que o art. 45 da Lei n. 8.212/91, além de ser formalmente inconstitucional, por tratar de matéria reservada pelo artigo 146, III, "b" da Constituição Federal à lei complementar, é, também, ilegal, por contrariedade aos artigos 150, § 4º e 174 do CTN.

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

Daí porque, sendo perfeitamente possível afastar a aplicação do art. 45 da Lei n. 8.212/91 com fundamento em sua ilegalidade, não há se falar em violação ao mencionado dispositivo regimental.

Assim é que, sendo certo que o PIS é tributo sujeitos a lançamento por homologação, tenho que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser contado na forma do art. 150, § 4º do CTN, tomando-se por marco inicial a data dos respectivos fatos geradores, razão pela qual tenho que se operou a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos de 01.01.1991 a 30.04.1993 e 01.06.1993 a 30.09.1995.

2. Mérito:

A alegada compensação não pode ser aceita.

No que se refere àquela que se alega efetivada com créditos correspondentes a indêbitos de IPI e COFINS, de espécie diversa da do tributo ora exigido, é de se notar que à época dos fatos geradores objeto da autuação, a chamada "*auto-compensação*", realizada pelo próprio contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, só era aceita o crédito do contribuinte se referia a tributo da mesma espécie daquele compensado.

A compensação efetuada mediante a utilização de indébito relativo a tributo de espécie diversa da do tributo compensado, só era admitida quando submetida à prévia apreciação e aprovada pela competente autoridade fazendária, mediante a apresentação de sucessivos pedidos restituição e compensação, o que não ocorreu no caso concreto, evidenciando a manifesta improcedência dessa alegação recursal.

⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 135.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

No que tange à alegada compensação com débitos de PIS, esta não pode ser aceita na medida em que os créditos tributários supostamente compensados somente foram constituídos agora, com o auto de infração, não tendo a contribuinte os reconhecido por ocasião da ocorrência do respectivo fato gerador.

Tal situação se evidencia quando se tem em mira que os débitos objeto do lançamento inicial não eram reconhecidos pela autuada, o que evidencia a impossibilidade lógica de esta os ter extinguido mediante compensação.

No que se refere às devoluções de vendas, adoto integralmente as razões do acórdão recorrido, onde se lê:

"No que concerne às devoluções de vendas, não aceitas pelo fiscal autuante e que influenciaram na apuração das bases de cálculo do imposto e das contribuições, assim ficou registrado no Termo Conclusivo da Ação Fiscal:

'As devoluções de vendas para serem tributariamente aceitas devem se revestir de formalidades, exigidas pela própria legislação, que as convalidem de maneira inquestionável, vez que é um instrumento de fácil manipulação no tocante ao não recolhimento correto dos tributos. Pode ela ocorrer basicamente nas seguintes situações: 1ª) mercadoria entregue, canhoto assinado e, posteriormente devolvida através de outra nota fiscal de emissão do destinatário/comprador; 2ª) mercadoria recusada no ato da entrega, canhoto não assinado, presentes todas as vias da nota fiscal de venda com anotações no verso dos motivos da recusa e assinaturas da empresa destinatária e do transportador, após o que será emitida pelo vendedor a nota fiscal de entrada; 3ª) a primeira situação se modifica quando se tratam de compradores estatais ou órgão públicos, pois não possuem documentário fiscal, porém, necessário se faz a presença de um documento hábil e idôneo, tal como uma correspondência devidamente assinada, em papel oficial, relatando os fatos ocorridos naquela operação específica, acompanhada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

obviamente de todas as vias da nota fiscal original, após o que será emitida a nota fiscal de entrada.'

A interessada amparando sua defesa, basicamente, no art. 86 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto n. 87.981, de 23 de dezembro de 1982, e, ainda, no artigo 453 do Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (RICMS/SP), aprovado pelo Decreto n. 33.118, de 14/03/1991, diz que:

'...

- não existe a exigência proclamada **correspondência em papel oficial**, salvo nos casos de transporte de mercadoria pelo próprio destinatário (art. 86, § 1º transcrito), que não é o caso dos presentes autos;
- não existe prazo para devolução de mercadorias, senão eventual prazo acordado pelas partes;
- não existe **regra geral** que tenha fixado **distâncias** entre estabelecimentos de contribuintes;
- não existe definição de estabelecimento **não muito distantes** ou **bem distantes**, como proclama o trabalho fiscal.'

Da simples leitura do trecho acima transcrito vê-se que tal como antes, na fase investigativa do procedimento fiscal, agora na impugnação a interessada não logrou demonstrar, cabalmente, os motivos e a efetividade das questionadas devoluções de vendas.

E, em que pese as ponderações da impugnante acima transcritas, há que se ressaltar que ela própria citou e transcreveu em sua defesa, demonstrando, então, seu conhecimento, o artigo 86 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n. 87.981, de 23 de dezembro de 1982, de onde se destaca:

(...)

Apenas à guisa de esclarecimento, diga-se, que o parágrafo 1º retro transcrito não faz menção a quem deva estar transportando a mercadoria devolvida, como quis demonstrar a impugnante, diz apenas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

que no caso de devolução efetivada por pessoa física ou jurídica desobrigada da emissão de nota fiscal, deverá acompanhar a mercadoria, documento (carta ou memorando), no qual declarar-se-ão os motivos da devolução.

Note-se, por oportuno, que no caso do parágrafo 2º acima transcrito, muito embora o legislador tenha desobrigado o vendedor de apresentar o referido documento com os motivos da devolução das mercadorias, no caso de ser ele quem efetuará o transporte dos produtos vendidos de volta ao estabelecimento, não o desobrigou igualmente de apresentar tais motivos, permitindo-lhe, tão somente, emitir a nota fiscal de entrada que deverá acompanhar as mercadorias devolvidas no trânsito para o estabelecimento vendedor.

Infere-se, por óbvio, que os indigitados motivos que deram azo à devolução, deverão constar no corpo da nota fiscal de entrada, a ser emitida pelo vendedor/transportador e que acompanhará os produtos no retorno ao estabelecimento vendedor.

Ao elaborar seus trabalhos, a fiscalização fez juntar aos autos os documentos de fls. 34/103, concernentes às notas fiscais apresentadas pela impugnante como sendo de mercadorias devolvidas, tomando o cuidado, ainda, de relacioná-las à fl. 3 do Termo Conclusivo da Ação Fiscal (fl. 109) em quadro específico onde consta: a data, o número da NFF-E, o cliente, o valor e um campo destinado a observações.

Ocorre que constam desse campo de observações as várias razões que fizeram com que a autoridade fiscal desconsiderasse as pretendidas devoluções de vendas. Toma-se como exemplo a NFF-E n. 029121, emitida em 21/08/1997, com valor de R\$ 15.441,00 (fl. 77). Pois bem, ao elaborar seu termo Conclusivo, o fiscal atuante, com referência a esse documento, consignou no campo observações:

'10 - Divergências de datas; canhoto; incoerência de procedimento com carimbo e assinatura afirmando ter recebido e outra afirmação ao contrário datada de 22/08/97, posterior à emissão da NFF-entrada de 21/08/97.'

Sem dúvida, compulsando os documentos anexados ao processo, verifica-se que no verso da 1ª via da nota fiscal de n. 029302 (fl. 79), no valor de R\$ 15.441,00, referente à venda de mercadorias,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

encontram-se duas anotações: uma consistente em carimbo acusando o recebimento da mercadoria em 21/08/1997 e outra referente a um texto manuscrito, seguido de assinatura, porém sem identificação, datado de 22/08/1997, nos termos seguintes: *'Obs. Estamos devolvendo devido a Nota Fiscal estar em desacordo com o combinado.'*

Desse modo, a entrada da mercadoria, por retorno, no estabelecimento vendedor, registrada por meio da "nota fiscal de entrada" 029121 de 21/08/1997, fl. 77, teria ocorrido antes da devolução da mercadoria pelo comprador em 22/08/1997, devolução essa consignada na 1ª via da nota fiscal n. 029032, fl. 79.

E, com relação às demais notas fiscais a fiscalização também indicou as razões da recusa.

Por outro lado, os documentos apresentados na defesa não são suficientes para a pretendida comprovação das devoluções de vendas.

Com efeito, mesmo que tenha sido comprovado que as saídas das mercadorias que estão retornando, via devolução, efetivamente foram antes registradas nos livros fiscais, tendo o seu valor integrado a receita bruta de vendas oferecida à tributação, as entradas resultantes das devoluções, por sua vez, além da necessária escrituração, teriam que ser comprovadas, implicando, com isso, não só alteração no resultado do exercício, como também, modificação no estoque de mercadorias da empresa.

De fato, o registro da devolução de bens, assim como todos os registros contábeis, devem ser acompanhados de documentos que lhe dêem suporte fático. Não há como admitir a apuração de um resultado menor, em função de alegadas devoluções de vendas, se estas não forem devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos que demonstrem sua efetiva ocorrência.

Quanto a isso, diga-se que os poucos documentos apresentados, fls. 132/169, não permitem chegar à conclusão pretendida pela impugnante.

São insuficientes, portanto, para a comprovação das devoluções de vendas, tanto as notas fiscais apresentadas, as quais correspondem a cópias daquelas já anexadas pela fiscalização, quanto as planilhas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 13839.003026/00-36

Acórdão nº : 105-15.214

fls. 163/169, intituladas Razão Normal e Ficha de Lançamento da conta Tributos a Compensar.

Assim, à mingua de maiores esclarecimentos acompanhados de provas mais convincentes, robustas e pertinentes, de que as mercadorias vendidas, de fato, foram devolvidas, afigura-se correta a atitude fiscal, devendo ser mantida, destarte, a tributação."

3. Conclusão:

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para, acolhendo a preliminar de mérito de decadência, julgar extintos, pela decadência, os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos de 01.01.1991 a 30.04.1993 e de 01.06.1993 a 30.09.1995. Mantenho, no mais, a autuação.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 07 de julho de 2005.

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT