



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

Processo nº 10120002174/2005-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001597 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente PNEULÂNDIA COMERCIAL LTDA
Recorrida DRJ BRASILIA (DF)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ementa:

Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º segunda parte, da LC 118/05, considera-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 09 de junho de 2005. (RE nº 566621- RS, de 04/08/2011 – Relatora Ministra Ellen Gracie)

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

BASE DE CÁLCULO.

Considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, condição resolutória para a sua eficácia, e que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, e que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para a COFINS, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira
SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de decadência e,
no mérito, negar provimento ao recurso.

NAYRA BASTOS MANATTA - Presidente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Helder Masaaki Kanamaru (Suplente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

'Trata-se de Pedido de Restituição de fls. 01/02, protocolado em 31/03/2005, no valor de R\$ 1.721.392,62 com base em suposto valor pago indevidamente a título de Cofins sobre às receitas transferidos a outras pessoas jurídicas e não excluídas da base de cálculo deste tributo nos lermos preconizados no do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, durante os exercidos de fevereiro/1999 a setembro/2000, quando da entrada em vigor da MP 1.991/2000 em face do prazo de vacância nonagesimal, pendentes de regulamentação, cujos procedimentos de exclusões . só vieram a ser regulamentados pelo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Junta planilha de 11.14. Darfs de fls. 15/31, e outros documentos de lis. 03/13 e 32/151.

Em 08/12/2005, a DRF em Goiânia considerou o Pedido de Restituição não formulado (fls. 153/156), porquanto não elaborado por meio do programa Per-Dcomp.

A contribuinte apresentou pedido de reconsideração da decisão (fls. 161/173).

Antes mesmo da apreciação desse pedido, aquela DRF foi intimada de decisão liminar concedida em sede de mandado de segurança, determinando que fosse recebido e apreciado o pedido desses autos (fls. 175/179). Referida decisão foi confirmada em sentença posterior (fls. 181/185).

Em cumprimento à referida decisão judicial, a DRF de origem apreciou o Pedido de Restituição, e emitiu, em 03/03/2008, o Despacho Decisório de fls. 201/207, indeferindo-o e não reconhecendo o direito creditório da contribuinte, sob a fundamentação de que:

Em suma:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 10/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 20/02/2012 por NAYRA BASTOS MANATTA

Impresso em 20/03/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

- a) *mesmo que houvesse permissão legal para tanto, o sujeito passivo efetivamente não transferiu receitas a outras pessoas jurídicas, na acepção concebida pelo legislador e trazido a lume pelo ato jurídico não regulamentado, inclusive pela impossibilidade prática, tendo-se em vista seu ramo de atividade;*
- b) *o sujeito passivo pretende ainda recuperar os créditos sobre mercadorias adquiridas, pelo critério da não comutatividade da tributação da Cofins, muito antes da existência de previsão legal para tal procedimento.*

Cientificada desse despacho em 24/03/2008 (fl. 211), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 16/04/2008 (fls. 21 e 238), na qual alega, em síntese e fundamentalmente, que:

- Teria direito líquido e certo à exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores repassados a outras pessoas jurídicas, conforme artigo 3º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.718/98. Referido dispositivo estende o princípio da não cumulatividade às contribuições sociais, sendo exemplo de justiça tributária, e guardando consonância com os princípios constitucionais pátrios. Portanto, tal normativo seria auto aplicável, a despeito da omissão do Poder Executivo em regulamentá-lo. De toda forma, eventual necessidade de regulamentação somente poderia ocorrer por lei, a teor do artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional, porquanto se trata de exclusão do crédito tributário. Cita jurisprudência corroborando seu entendimento.*
- Reforça que o princípio da legalidade deve ser observado pela Administração Pública, o que a faculdade regulamentar a ela inerente também se subordina aos ditames da lei;*
- Ilegal o cálculo do recolhimento da Cofins sobre o total das vendas, sem que se excluam os valores transferidos a outras pessoas jurídicas, por afronta ao princípio da capacidade contributiva e ao do -não confisco;*
- Cabível a aplicação retroativa das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ratificando e regulamentando o artigo 3º, §2º, inciso III da Lei nº 9.718/98. Ainda que não se entenda dessa forma, é de se considerar o disposto no artigo 106, I, do Código Tributário Nacional; .*
- Colaciona decisão do Superior Tribunal de Justiça que teria acatado a mesma tese que aqui defende;*
- Ao deixar de exercer seu direito de exclusão da base de cálculo os referidos valores, comprometeu a viabilidade operacional da empresa, arcando com prejuízos de difícil reparação. O reconhecimento dos seus créditos evitaria maiores prejuízos e o enriquecimento ilícito do Estado.*

Remetido o processo à apreciação dessa Delegacia de Julgamento, foram restituídos à origem para regularização da representação processual, conforme lis. 248/280.

Esse foi o relatório da DRJ de Brasília que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão nº 03-29645, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2000

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

O direito de a contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento.

BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, §2º, INCISO III, DA LEI Nº 9.718, DE 1998. NÃO REGULAMENTAÇÃO. VIGÊNCIA.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 09 de junho 2000, e, enquanto vigente, não teve eficácia, pois não houve sua regulamentação.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O controle de constitucionalidade da legislação tributária é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Solicitação Indeferida.

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual valeu-se dos mesmos fundamentos apresentados na manifestação de inconformidade, inovando, apenas, quanto ao prazo decadencial para reaver as quantias indevidamente recolhidas. Defende que o prazo é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados da homologação tácita do lançamento, ou seja, de 10 anos.

Termina sua petição requerendo que seja reformada a decisão guerreada, reconhecendo o direito da recorrente à restituição pleiteada e homologadas as compensações apresentadas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Decadência

A análise da decadência para fins de apresentação de pedido de repetição de indébito tributário, passa necessariamente pela definição do *dies a quo* e do prazo para contagem do instituto.

Esta controvérsia é conhecida por esse Colegiado. O recorrente defende a tese dos dez anos para se repetir o indébito tributário, enquanto o acórdão vergastado declarou que o prazo da decadência tem seu início na data do recolhimento do valor que se pretende repetir contados cinco anos.

Em recente decisão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou a matéria e definiu que o prazo reduzido para repetição do indébito só seria aplicado às demandas protocoladas a partir de 09 de junho de 2005, no acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 566621- RS, de 04/08/2011.

Segue o voto condutor do acórdão que fechou a questão do *dies a quo* e do prazo de repetição do indébito tributário, *in verbis*:

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para tributos sujeitos a lançamentos por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150 § 4º, 156, VII e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial, quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo

reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 09 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.

Consoante noção cediça, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática prevista pelo artigos 543-B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Portanto, por força regimental, sou obrigado a rever minha posição e aplicar a decisão da mais alta Corte Judiciária.

Retornando aos autos, o pedido de restituição foi protocolado em 31/03/2005, antes da data definida pelo STF para aplicação da LC 118/08, o que determina a observância do prazo de 10 anos contados do fato gerador para fins de decadência do direito à repetição de indébito.

Compulsando os autos, identifica-se que os fatos geradores objeto deste processo ocorreram entre 02/1999 e 09/2000. Cotejando a data de protocolo do pedido administrativo com período pleiteado pelo recorrente, é lícito concluir que não operou a decadência do direito à restituição, uma vez que o interregno de tempo entre a ocorrência dos fatos geradores e a ação do sujeito passivo foi menor que dez anos, conforme prevê a decisão do STF.

Portanto, resta afastado o instituto da decadência para os fatos geradores contidos neste lide administrativa.

Base de Cálculo da Cofins – Exclusão prevista no artigo 3º, § 2º, III da Lei nº 9.718/98.

O inciso III do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 determinava que fossem observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo, as quais nunca foram editadas.

Avulta de importância uma breve passeada pela legislação que regulou e regula a incidência e a base de cálculo da COFINS. Vigorou a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a Lei nº 10.637, de 30 de

dezembro de 2002, e a nº 10.833, de 29, de dezembro de 2003, estas duas últimas as que instituíram o regime da não-cumulatividade da Contribuição para a COFINS.

Colaciono os dispositivos de interesse:

LEI COMPLEMENTAR Nº 70, DE 1991.

Art. 1º Sem prejuízo das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;*
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.*

(...)

LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998

(...)

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

~~*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001);*~~

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

§ 3º revogado pela Lei nº 11.051, de 2004;

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito;

despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;

c) deságio na colocação de títulos;

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge;

II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos;

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I - imobiliários, nos termos da Lei no 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

III - agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional.

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

(...)

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas

auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

(...)

LEI No 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(...)

Resta claro pela evolução legislativa que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, encontra-se revogado expressamente pelo disposto na alínea “b” do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória no 1.991-18, de 2000, publicada no Diário Oficial da União do dia 10 seguinte, atual art. 93, V, da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, e, como se constata, a legislação tributária superveniente não contempla entre as hipóteses deduções e exclusões permitidas da base de cálculo das mencionadas contribuições, valores que computados como receita bruta tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Após a citada revogação, a antiga Secretaria da Receita Federal editou o Ato Declaratório SRF nº 56, de 20 de julho de 2000, a respeito da matéria, assim dispondo:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;

considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado;

declara:

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Neste sentido deve-se dizer que os valores a que se referia o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, efetivamente eram receitas das empresas. Não se tratavam de reversões de provisões, descontos ou vendas canceladas, em relação às quais não ocorria o ingresso de numerário na empresa, e sim de efetivas receitas das pessoas jurídicas.

O referido dispositivo legal condicionou a exclusão de valores da base de cálculo da COFINS a três fatores, a saber:

- a) Que tenham sido computados como receitas;
- b) Que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica; e
- c) Que atendessem às normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo.

Não é preciso despendar muita energia mental para concluir que a regra que previa a exclusão dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, não era auto-aplicável, tendo em vista que sua utilização estava condicionada à observância de regulamento a ser baixado pelo Poder Executivo.

A delegação de competência para o Poder Executivo regulamentar dispositivos de lei é corrente na legislação pátria. A título de comentário, basta lembrar o caso da compensação tributária. Apesar de ter sido prevista no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 170, somente passou a ser aplicável com o advento da Lei nº 8.383, de 1991, portanto, 25 anos após.

Insere-se dentro do poder discricionário do Poder Executivo, delegado pelo legislador infraconstitucional, a indigitada regulamentação. Consoante tal poder, o Executivo não regulamentou o dispositivo. E antes que regulamentação alguma fosse feita, o mesmo Poder Legislativo, que a delegara ao Executivo, revogou o dispositivo. Os fatos ou atos jurídicos sujeitam-se a três planos: o da existência, o da validade e o da eficácia. Dir-se-á que a norma encartada no inciso III, do § 2º, do art. 3º Lei nº 9.718, de 1998, enquanto vigeu, passou pelo plano da existência, da validade, mas não atingiu o da eficácia, pois esta não se concretizou pela inexistência da regulamentação indispensável.

A conclusão a ser tirada é que o legislador ordinário preferiu deixar a definição dos parâmetros a serem respeitados na efetivação da citada exclusão para o Poder Executivo. Até porque, se tinham os tais valores a natureza de receitas, ordinariamente integravam a base de cálculo das aludidas contribuições, já que incidentes sobre o faturamento. Quisesse o legislador ordinário permitir a auto-aplicabilidade do referido comando legal, não teria ele imposto a condição determinando que fossem “observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”.

Na linha do entendimento fixado, resta apodítico que a regra prevista no inciso III, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 carecia de uma condição resolutória para

sua eficácia, qual seja, a regulamentação pelo Poder Executivo. Como o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, muito pelo contrário, foi revogado, é possível asseverar que ele não produziu eficácia para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para a COFINS.

Como todos os créditos envolvidos nas compensações deste processo são oriundos da aplicação do citado dispositivo, entendo que não há indébito a ser restituído ao recorrente.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a idéia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi transladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O ordenamento jurídico estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, e essa obrigação se extingue com a restituição do indevido ou com a decadência do direito.

A restituição do indevido pode ser feita por meio da compensação, que é uma forma indireta de extinção da obrigação, feita por uma via oblíqua. Doutrinariamente, a compensação é dividida em duas categorias: a legal e a convencional. A adotada pelo direito tributário é a legal, ou seja, presentes os pressupostos legais, ela se opera independentemente da vontade dos interessados. O conteúdo semântico do termo compensação, adotado pelo Código Tributário Nacional, tem os mesmos contornos do conceito consolidado no direito civil. Não se pode olvidar que os termos e conceitos jurídicos consolidados no direito privado não podem ser modificados pela lei tributária, conforme reza o art. 110 do CTN.

É pressuposto da compensação que os sujeitos possuam uma condição recíproca de credor e devedor. Existe uma contraposição de direitos e obrigações que, colocados na balança e equilibrados, se extinguem. Tal extinção assemelha-se ao pagamento, contudo um pagamento indireto pela exclusão de um débito em face do direito a um crédito. Nesta linha, pode-se inferir que compensar significa fazer um acerto no equilíbrio entre os débitos e os créditos que duas pessoas têm, ao mesmo tempo.

Portanto, temos como pressupostos de admissibilidade da compensação legal a reciprocidade dos créditos (obrigações), a liquidez das dívidas, a exigibilidade atual das prestações e a homogeneidade das prestações (fungibilidade dos débitos).

Cumprido observar que o instituto da compensação de créditos tributários está previsto no art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que diz:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vencido o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu

montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

No direito tributário nacional, a compensação está prevista na espécie denominada de “compensação legal”, e assim sendo constitui um direito subjetivo que pode ser exercitado por quem se encontre em situação hábil a pleiteá-la exigindo que sua obrigação tributária seja extinta em procedimento de compensação, conquanto que sejam preenchidos os seguintes requisitos legais:

- Especificidade, isto é, a existência de lei autorizativa específica;
- A estipulação de condições e garantias na lei autorizativa específica;
- Reciprocidade, ou seja, o sujeito passivo deve ser portador de créditos próprios oponíveis a outros créditos da Fazenda Pública;
- Liquidez, que se caracteriza pelos créditos devidamente quantificados e expressos em unidades monetárias;
- Certeza, diz respeito a sua constituição fundada na existência de uma relação jurídico tributária completamente definida;
- Exigibilidade irrestrita relativamente aos créditos vencidos e também vincendos de compensação.

Diante dessa breve explanação, fica evidente que é *conditio sine qua non* a existência de um pagamento indevido ou a maior que o devido para que o contribuinte faça jus à repetição do indébito, a qual só pode ocorrer dentro do prazo decadencial previsto na legislação. Caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Não ocorrendo tais condições, não há direito a crédito. Por sua vez, sem crédito, a compensação fica prejudicada, pela falta do principal pressuposto legal, qual seja: a reciprocidade de credor e devedor entre as pessoas envolvidas.

No caso em epígrafe, resta amesquinhada e desprovida de força a possibilidade de compensação, haja vista que o recorrente não é credor da Fazenda Pública conforme ficou comprovado ao longo da exposição.

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido de afastar a decadência do direito à repetição de indébito referente aos fatos geradores ocorridos entre 02/99 e 09/2000, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2012

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Processo nº 10120002174/2005-17
Acórdão n.º **3402-001597**

S3-C4T2
Fl. 218

CÓPIA