



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

Processo n° 10768.012307/2003-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-001.940 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente DELTA CONSTRUÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

PIS/COFINS. ART. 3º, § 2º, III, LEI N. 9.718/98. DEDUÇÃO. PROVA

Não demonstrado tratem-se de contratos de subempreitada ou que configurem receitas auferidas por conta e ordem de terceiros, incabível a aplicação da norma ao pagamento de insumos ou despesas inerentes à atividade da construção civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator.

(Assinado Digitalmente)

EDITADO EM: 29/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Adota-se o relatório da decisão recorrida, por bem resumir a contenda.

“Trata o presente processo de Pedido de Restituição de fls. 01, onde posteriormente o contribuinte vinculou à Declaração de Compensação nº 13803.55534.260405.1.3.04-4620, com créditos do PIS e COFINS, nos períodos de fevereiro de 1999 a setembro de 2000, no valor de R\$ 737.149,52.

Instruem o processo Pedido de Restituição de fl. 01, protocolizado em 10/12/2003, requerimento esclarecendo o fundamento do pagamento a maior — fl. 02/12, Notas Fiscais e a Declaração de Compensação de fl. 1.632/1.635, com Data de Transmissão 26/04/2005, onde constam os débitos a compensar.

A DERAT- Rio de Janeiro, por meio do despacho decisório de fls. 1.648 e Parecer Conclusivo nº 164/2009 (fls.1.642/1.647), exarado pela DIORT daquela Unidade, indeferiu a solicitação da contribuinte sob o argumento de que o direito ao crédito pleiteado não se encontra revestido de certeza e liquidez, indispensáveis para a compensação, em obediência ao disposto no art. 170 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 — CTN, deixando de homologar as compensações efetuadas.

A interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1.656/1.665, alegando em síntese que:

(i) Ao dispor acerca da base de cálculo do PIS e da COFINS, a Lei nº 9.718/98, em seu artigo 3º, inciso III, do parágrafo 2º, conferiu ao contribuinte o direito de excluir da Receita Bruta os valores transferidos para outras Pessoas Jurídicas;

(ii) Porém ao reeditar, pela 18ª vez, a Medida Provisória 1.991, em seu art. 47, inciso IV, alínea b, o Chefe do Poder Executivo revogou o citado dispositivo e a Secretaria da Receita Federal, através do Ato Declaratório — SRF nº 56/2000, ratificou a determinação do Poder Executivo;

(ii) Ocorre que nem a Medida Provisória, nem o Ato Declaratório da SRF poderiam revogar o preceito legal insculpido na Lei nº 9.718/98;

(iv) Isso porque à época, segunda argumenta, a Constituição Federal vedava a utilização de Medida Provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por emenda promulgada a partir de 1995 (art. 195, inciso I, alínea b, da CF/88 modificada pela EC nº 20/98);

(v) Além disso, não poderia a SRF através do Ato Declaratório 56/2000, ato normativo infralegal com o intuito de restringir, e até mesmo vedar o direito conferido pela Lei 9.718/98, determinar a impossibilidade de eficácia do dispositivo legal supracitado, sendo esse, inclusive, o entendimento da Egrégia 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes;

(vi) que apesar de editada em junho de 2000, a MP 1.991, em função do período nonagesimal, previsto na CF/88, só poderia criar efeitos 90 dias após sua publicação, ou seja, a partir de setembro de 2000;

(vii) Restaria claro que a Lei nº 9.718/98, ao determinar a base de cálculo de tais exações, especificara que os valores transferidos a outras pessoas jurídicas não a comporiam. O regulamento nada poderia dispor a respeito da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de violar não só o art. 150, inciso I, da CF/88, mas também o artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional;

(viii) Assim sendo, o ato do Poder Executivo não poderia restringir direito conferido pelo inciso III, § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, mas apenas estabelecer procedimentos para sua aplicação. Todavia, se tais procedimentos - que se prestariam a padronizar o comportamento dos agentes administrativos, com o intuito de implementar-se o princípio da isonomia - não foram estabelecidos, o direito poderia ser perfeitamente exercitável;

(ix) que a revogação por parte do Poder Executivo e ratificada pela SRF somente confirmara ser o dispositivo em comento auto-aplicável, pois se assim não fosse bastaria deixar de regulamentá-lo para que não produzisse qualquer efeito;

A dedução prescrita pelo artigo 3º, § 2º, inciso III da Lei 9.718/98, mostra-se acertada, uma vez que a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita ou o faturamento e os valores repassados a terceiros constituem receitas suas e não de quem os recebe e deve repassá-los. Assim ocorre porque receita corresponde aos valores que ingressam no caixa de uma determinada pessoa integrando-se ao patrimônio de modo a acrescê-lo;

Assim sendo, os valores que ingressam, mas deveriam ser repassados a terceiros não se integrariam ao patrimônio e tampouco o acresceriam, pois consistem em mera movimentação de caixa. Tais valores entram no caixa da pessoa jurídica com destinação de saída;

Isso seria verdade na medida em que a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada receita do governo que a transferir, para efeito do cálculo previsto no art. 212, § 1º, da Constituição Federal de 1988. Portanto, tal entendimento deveria valer para as pessoas jurídicas de Direito Privado, por força do princípio da isonomia;

Ante o exposto, reconhecidos como inquestionáveis a liquidez e a certeza do crédito devido pela Recorrente, requereu que fosse a manifestação de inconformidade julgada procedente para suspender a exigibilidade dos débitos cobrados, restituir as parcelas da COFINS e do PIS sobre as Receitas Transferidas a terceiros e homologar a compensação declarada na PERDCOMP.

Junto com a manifestação de inconformidade, a contribuinte juntou aos autos Procuração, documentos de identidade e documentos constitutivos da sociedade.”

Vistos, relatados e discutidos os autos, acordaram os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Intimada do acórdão supra em 30/12/2010, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 01/02/2011.

Quando do seu julgamento, a Primeira Seção de Julgamento desse Conselho declinou a sua competência para essa Turma da Terceira Seção de Julgamento, tendo em vista que o objeto desse feito está relacionado a pedido de restituição e/ou compensação de PIS/COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

A questão imposta gira em torno de saber se o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso III, da Lei 9.718/98 - que excluía da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores que, computados como receita, foram transferidos a outra pessoa jurídica - teve eficácia, ou não, durante o seu período de vigência, em razão da ausência de norma regulamentadora exigida em tal dispositivo, *in verbis*:

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

[...]

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

[...]

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 2158-35, de 2001)**

O inciso III do dispositivo supracitado restou revogado pelo artigo 47, inciso IV, alínea “b” da Medida Provisória 1.991. Sendo que, em seqüência, a Secretaria da Receita Federal, através do Ato Declaratório SRF nº 56/2000, ratificou essa determinação, ao dispor que:

“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.” (Grifei)

Assim, em tese, estaria configurado que o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso III, da Lei 9.718/98, nunca teve eficácia, em virtude da ausência de norma regulamentadora exigida em tal dispositivo.

Ocorre, todavia, que ainda pairam dúvidas acerca do objeto deste processo, motivo pela qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça está julgando, pela sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, o Recurso Especial nº 1.144.469 - PR (2009/0112414-2), representativo da controvérsia.

Nesse contexto, tendo em vista que a mora é exclusiva do Poder Executivo, **na medida em que deixou de expedir o aludido regulamento, entendo que o contribuinte não**

pode suportar, e nem deve, os prejuízos dessa ausência, sendo possível, assim, deduzir da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, os valores que, computados como receita, foram transferidos a outras pessoas jurídicas.

Ressalta-se, por oportuno que, caso houvesse a referida regulamentação, essa seria exclusivamente quanto a sua execução (aspecto procedimental), não podendo restringir ou obstar a eficácia do referido dispositivo, conforme preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Compete ao Presidente da República ‘sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução’. Evidencia-se, destarte, que mesmo os atos mais conspícuos do Chefe do Poder Executivo, isto é, os decretos, inclusive quando expedem regulamentos, só podem ser produzidos para ensejar fiel execução da lei”

(MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 5ª ed, Ed. Malheiros, pg. 50).

Outrossim, colaborando com o exposto, seguem, respectivamente, conforme citado pelo Contribuinte, os entendimentos dos tributaristas Ives Gandra da Silva Martins e Maria Ednalva de Lima:

"Nem se diga que por ter essa lei atribuído ao Executivo a tarefa de regulamentar a exclusão, restaria impedido o exercício desse direito, enquanto não expedida tal regulamentação. Isso equivaleria a admitir que pudesse a lei ordinária atribuir àquele Poder competência para estabelecer a base de cálculo das contribuições, o que tratando-se de matéria sob reserva de lei formal, implicaria ofensa ostensiva ao art. 150 I da CF e ao art. 97 do CTN."

(MARTINS, Ives Gandra da Silva. Exclusão das receitas de terceiros das contribuições ao PIS e COFINS devidas pelo contribuinte (...). Revista Dialética de Direito Tributário nº 70. São Paulo: Dialética, 2001, pgs. 161 e 162)

[...] não é permitida a delegação da competência tributaria, quer seja no todo, quer seja em parte, não se pode admitir tenha o legislador, por meio da Lei nº 9.718/98, transferido ao Executivo a função de regulamentar a base de cálculo do PIS e da Cofins. Sendo assim, se o regulamento, previsto no inciso III, §2º, do artigo 3º (da mencionada lei), não podia dispor sobre a base de cálculo, o direito de excluir dela (base de cálculo) os valores repassados a outras pessoas jurídicas independia de qualquer ato do Executivo para ser exercitado."

(LIMA, Maria Ednalva de. PIS e Cofins - base de cálculo: exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas.

Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 75. São Paulo: Dialética, 2001, pgs. 148 e 149)

Portando, resta claro que o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso III, da Lei 9.718/98, teve nítida eficácia durante o seu período de vigência.

Dessa forma, em atenção ao artigo 17 da Lei nº 9.718, de 1998, o qual previu que o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso III, da mesma lei, produziria efeitos a partir do dia 1º de fevereiro de 1999, bem como a data em que a Medida Provisória 1991-18 revogou a referida exclusão, qual seja 07 de setembro de 2000, observado já o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal de 1988, conclui-se que o referido dispositivo produziu efeitos neste interregno.

Por derradeiro, citam-se ainda as palavras de Leonardo Lima Cordeiro acerca da impossibilidade de incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas de terceiros:

“As receitas de terceiros, recebidas pelas pessoas jurídicas (normalmente na condição intermediária), não podem compor a base de cálculo do Pis e da COFINS da pessoa recebedora de tais valores.

Com efeito, em algumas situações, receitas de terceiros são recebidas pelo contribuinte, apenas de forma transitória, para posterior repasse ao verdadeiro proprietário daqueles valores, a quem incumbirá submetê-las ao Pis e à COFINS.

[...]

Evidentemente, a circunstância de uma determinada receita transitar pela conta “caixa” e “bancos” de uma pessoa jurídica não lhe confere a titularidade daqueles valores. Somente ao titular da receita é possível exigir o Pis e à COFINS devidos, não se podendo pretender tributar alguém que não possui a titularidade da receita.”

(CORDEIRO, Leonardo Lima. PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo, 2ª ed, Ed. MP, pág. 220).

Outrossim, verifico nos autos que a grande maioria, senão a quase totalidade da documentação fiscal que suporta o restituição requerida pelo contribuinte refere-se a aquisição de serviços de transporte, locação de equipamentos, serviços de engenharia, ou de vigilância patrimonial, dentre outros, que são custos normais da operação de uma construtora.

O objetivo da norma, ao prever que receitas de terceiros não fossem tributadas, não fora criar uma espécie de não cumulatividade onde os insumos utilizados em suas atividades fossem deduzidos, mas sim, por exemplo, que não se tributassem as receitas destinadas à subempreiteiros (também construtoras), cujos subcontratos fossem albergados naqueles contratos originários, ou mesmo nas situações em que se destinassem os recursos financeiros a um sócio em específico, pertencente a um consórcio com terceiros.

Considero pois que o pedido de restituição, conquanto fundado em um bom direito, subverteu a interpretação da norma ao requerer a restituição sobre insumos ou despesas usuais de suas atividades, motivo pelo qual nego provimento ao recurso apresentado.

É como voto.

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator

(Assinado Digitalmente)