

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

Processo nº 10805.000938/2003-79
Recurso nº 156.604 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.307 ~ 3ª Turma Especial
Sessão de 01 de fevereiro de 2010
Matéria PIS/COFINS - DECADÊNCIA
Recorrente MOLAS PENTÁGONO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1993 a 11/05/1998

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PIS. COFINS. DECADÊNCIA.

O direito à repetição do indébito se extingue com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário que, nos lançamentos por homologação, ocorre com o pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/07/2004

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte (Súmula 258 do TFR e Súmula 68 do STJ), eis que toda receita decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços corresponde ao faturamento, independentemente da parcela destinada a pagamento de tributos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/07/2004

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Inclui-se na base de cálculo da Cofins a parcela relativa ao ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte (Súmula 258 do TFR e Súmula 68 do STJ), eis que toda receita decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços corresponde ao faturamento, independentemente da parcela destinada a pagamento de tributos.

MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. INCONSTITUCIONALIDADE.

OP

[Assinatura]
1

A lei complementar que instituiu a Cofins é lei materialmente ordinária, sendo complementar apenas formalmente. A Constituição Federal não exige lei complementar para a instituição da Cofins, havendo tal pré-requisito apenas para a criação de novas fontes de custeio para a seguridade social.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª. TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.


ALEXANDRE KERN - Presidente


HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Carlos Henrique Martins de Lima, Daniel Maurício Fedato e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Em 12 de maio de 2003, o contribuinte supra identificado protocolizou, junto à então Secretaria da Receita Federal, Pedido de Restituição relativo às contribuições para a Cofins e o PIS do período de janeiro de 1993 a fevereiro de 2002, tendo por fundamento, em apertada síntese, a alegada inconstitucionalidade da incidência desses tributos sobre o valor do ICMS por ferir os princípios da seletividade e da não cumulatividade (fls. 1 a 116).

Posteriormente, em 15 de julho de 2004, o contribuinte requereu a retificação do pedido anterior para incluir o direito à *compensação* (sic) do PIS e da Cofins relativos ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2003, bem como dos valores correspondentes à majoração da alíquota da Cofins de 2% para 3% do período de janeiro de 2003 a março de 2004 em decorrência de sua inconstitucionalidade (fls. 117 a 192).

Novo pedido de retificação foi protocolizado em 20 de setembro de 2004 para inclusão do período de janeiro de 2004 a julho de 2004 (fls. 144 a 148).

O Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort) da então Delegacia da Receita Federal em Santo André/SP indeferiu o pedido, decidindo pela extinção do direito de se pleitear a restituição dos tributos pagos em período anterior a 12/05/1998 e pela impossibilidade de apreciação de alegações de inconstitucionalidade de lei na esfera administrativa (fls. 196 a 199).

Inconformado com tal decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 206 a 213), alegando, em síntese, que, na nova ordem constitucional, a apreciação da constitucionalidade de leis não é mais monopólio do Poder Judiciário e que teria o direito de restituição dos pagamentos efetuados nos últimos dez anos.

A DRJ Campinas/SP indeferiu a solicitação, argumentando (i) que toda compensação deve ser efetivada por meio de Declaração de Compensação, (ii) que o direito de pleitear restituição de tributo pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento e (iii) que o controle de constitucionalidade de lei é da competência exclusiva do Poder Judiciário (fls. 216 a 219).

Não resignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 224 a 247) e requer o reconhecimento do seu direito creditório, alegando o seguinte:

a) a compensação de tributos depende apenas da existência de recolhimento indevido;

b) nos lançamentos por homologação, o prazo para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente ou maior que o devido pode se estender a até 10 anos;

c) no presente caso, não caberia a aplicação da Lei Complementar nº 118/2005 pelo fato de seu pedido ter sido anterior à sua edição;

d) a apreciação da constitucionalidade de leis, na nova ordem constitucional, não é mais monopólio do Poder Judiciário;

e) o julgador, tanto na esfera judicial quanto na administrativa, deve formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFÉTA REIS, Relator

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de pedido de restituição de Cofins e PIS formalizado em 12 de maio de 2003 relativo ao período de apuração de janeiro de 1993 a julho de 2004, tendo por fundamento a alegada inconstitucionalidade da incidência desses tributos sobre o valor do ICMS, por ferir os princípios da seletividade e da não cumulatividade, bem como dos valores correspondentes à majoração da alíquota da Cofins de 2% para 3% do período de janeiro de 2003 a março de 2004 (fls. 1 a 148).

I. Inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições. Inconstitucionalidade.

De início, ressalte-se que permanece pendente, pelo prisma constitucional, a discussão acerca da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins.



O Supremo Tribunal Federal (STF) encontra-se apreciando a matéria, já tendo reconhecimento a sua repercussão geral¹, estando pendente de julgamento a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC)², cuja ementa da medida cautelar assim dispõe:

EMENTA Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. 1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstando o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário. 2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. 3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamentos no Supremo Tribunal Federal

O ICMS é imposto cujo cálculo se processa pelo método denominado "por dentro", ou seja, o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo. Logo, pretender excluir o valor do imposto para cálculo do PIS e da Cofins é pretender reduzir o próprio faturamento.

Em conformidade com esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a súmula nº 68 com o seguinte teor: *a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.*

Essa mesma conclusão tem sido exarada em outros julgados, como por exemplo na decisão contida no Recurso Especial nº 501.626/RS e no AMS 2004.71.01.005040-8/PR do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*:

REsp 501626 / RS

TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS: INCIDÊNCIA - INCLUSÃO NO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

1. O PIS e a COFINS incidem sobre o resultado da atividade econômica das empresas (faturamento), sem possibilidade de reduções ou deduções.

2. Ausente dispositivo legal, não se pode deduzir da base de cálculo o ICMS.

3. Recurso especial improvido.

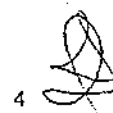
AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

Processo: 2004.70.01.005040-8

Ementa: PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DA PARCELA DO ICMS.

¹ RE 240.785/MG

² ADC nº 18/DF



4

Inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ICMS devido pela empresa na condição de contribuinte (Súmula 258, TFR e Súmula 68, STJ), eis que tudo o que entra na empresa a título de preço pela venda de mercadorias corresponde à receita - faturamento -, independente da parcela destinada a pagamento de tributos.

Constata-se, portanto, entendimento prevalente da impossibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, sendo esta a linha a ser adotada no presente julgado.

II. Repetição de indébito. Decadência.

Sobre o direito e os prazos para requerer a repetição do indébito, o CTN assim dispõe:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Com base nos dispositivos acima reproduzidos, deduz-se que o direito de restituição de tributo pago a maior ou de forma indevida, situação em que supostamente se enquadraria o presente caso, se extingue após cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.



Como o PIS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, nos termos do § 1º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Portanto, o prazo de cinco anos para pleitear a repetição do indébito se inicia com o pagamento antecipado, pagamento esse que tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Esse entendimento, não obstante haver decisões judiciais e administrativas favoráveis à tese dos dez anos (5 anos para a homologação tácita + 5 anos para a restituição), tornou-se positivado com a edição da Lei Complementar nº 118/2005 que assim dispõe sobre a matéria:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Portanto, se dúvidas havia sobre o conteúdo do disposto no art. 168, I, do CTN, após a LC nº 118, essas se dissiparam frente ao comando expresso da lei.

Nos termos acima reproduzidos, o pagamento antecipado nos lançamentos por homologação marca o início do prazo decadencial para repetição do indébito e, por se tratar de regra expressamente interpretativa, aplica-se a fatos pretéritos, se valendo da hipótese de retroatividade prevista no art. 106, I, do CTN.

Vale ressaltar que, anteriormente à edição da Lei Complementar nº 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já havia consolidado entendimento no sentido de que o prazo decadencial de cinco anos para a repetição de indébito, nos casos de lançamento por homologação, iniciar-se-ia a partir da homologação tácita ou expressa dos pagamentos antecipados, o que poderia alcançar dez anos contados do fato gerador do tributo.

CA

Após a referida lei, o STJ decidiu pela inconstitucionalidade do art. 4º da LC nº 118/2005, na parte em que, remetendo ao art. 106, I, do CTN, determinaria a aplicação retroativa do novo prazo quinquenal³. Dessa forma, ainda segundo o STJ, os indébitos anteriores à vigência da lei complementar se submeteriam ao prazo de dez anos, limitados a cinco anos a contar da vigência da LC nº 118/2005.

Considerando esse entendimento do STJ e tendo em vista a dicção da lei complementar e o art. 106, I, do CTN, há que se ressaltar que não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos contidos no art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, bem como no art. 62 e parágrafo único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O presente caso não se subsume em nenhuma das exceções que autorizam o afastamento da aplicação de lei, tratado internacional ou decreto por parte dos julgadores administrativos, exceções essas previstas nos atos normativos identificados no parágrafo anterior e assim definidas:

I – norma que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – norma que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Ainda sobre a matéria, registre-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a irretroatividade da Lei Complementar nº 118/2005⁴, mas até a presente data ainda não enfrentou o mérito da questão.

Por fim, saliente-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda, no trabalho intitulado *Reflexões em torno dos chamados lançamentos por homologação e dos seus efeitos, nas exações sujeitas a tal regime*, afirma que a tese dos dez anos nunca teve sustentação, sendo esse o mesmo entendimento do tributarista Alberto Xavier, para quem o prazo para repetição do indébito é de cinco anos contados da data do pagamento indevido (RDDT nº 27, p. 8, dez/1997)⁵.

Quanto à discussão acerca do início da contagem do prazo a partir da decisão judicial que declarou a exação inconstitucional, transcrevo a seguir posicionamento doutrinário, amparado em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com o qual se alinha o presente julgamento:

³ REsp nº 644.736/PE

⁴ RE nº 561.908

⁵ PAULSEN, Leandro. Direito tributário; Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 1.117 a 1.118.



A Primeira Seção do STJ, quando do julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 435.835-SC, em março de 2004, reconsiderou entendimento anterior para firmar posição, agora, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem do prazo para repetição ou compensação. Entendemos que prevaleceu a melhor orientação. Isso porque o prazo não se altera em função do fundamento do pedido de repetição, de modo que a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo, não tem implicação na sua contagem. Efetivamente, o direito à repetição não se origina da decisão do STF. (...) Está superada, pois, a posição anterior do STJ no sentido de que, em se tratando de tributo declarado inconstitucional, o prazo quinquenal seria contado da publicação da decisão do STF em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado⁶.

Constata-se no excerto acima que o prazo para repetição de indébito não sofre influência de declarações de inconstitucionalidade, regrando-se por norma própria, cujos contornos encontram-se plenamente delineados no Código Tributário Nacional (CTN), conforme anteriormente demonstrado.

Somente eventuais indébitos ainda passíveis de restituição poderiam sofrer a influência de declarações de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* e *erga omnes*.

Indébitos já decaídos, pelo bem do princípio da segurança jurídica, não podem e nem devem submergir das cinzas para alterar situações juridicamente consolidadas, impassíveis de alterações supervenientes, salvo a existência de autorização legal ou judicial em sentido contrário, a que não se refere o presente caso.

Dessa forma, mesmo que se admitisse a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, ainda assim, a parcela do indébito pleiteado relativa ao período de janeiro de 1993 a 11 de maio de 1998 já não mais seria passível de restituição/compensação em face do transcurso do prazo decadencial previsto no art. 168, I, do CTN.

III. Majoração da alíquota da Cofins. Lei nº 9.719/1998. Inconstitucionalidade.

O Recorrente alega que a Lei nº 9.718/1998, que majorou a alíquota da contribuição de 2% para 3% é inconstitucional, porque a Cofins fora instituída por lei complementar, sendo passível de alteração somente por lei de mesma hierarquia.

No entanto, tal assertiva não pode prosperar, pois a Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a Cofins, é apenas formalmente complementar, cuidando suas disposições de matéria própria de lei ordinária.

A relação entre lei complementar e lei ordinária não é hierárquica e sim de competência, restringindo-se a necessidade de edição de lei complementar aos casos designados expressamente pela própria Constituição Federal⁷.

O art. 195, I, "b", da Constituição Federal, que dá suporte à Cofins, não exige lei complementar para a instituição desse tipo de contribuição social, havendo tal pré-requisito

⁶ idem, p. 1.111 a 1.112

⁷ SILVA, José Afonso. Comentário contextual à Constituição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 460 a 462

apenas para a criação de novas fontes de custeio para a seguridade social, conforme preceitua o § 4º do mesmo artigo.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu nesse sentido quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1/DF, bem como do RE 419.629/DF, ficando assentado que lei ordinária pode dispor sobre a contribuição social prevista na própria Constituição Federal, *in verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 419.629-8 DF

(...)

III. PIS/COFINS: revogação pela L. 9.430/96 de isenção concedida às sociedades civis de profissão pela LC 70/91.

1. A norma revogada - embora inserida formalmente em lei complementar - concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou.

*2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis - **rectius**, da reserva constitucional de lei complementar - cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares.*

3. Nesse sentido, a jurisprudência sedimentada do Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01.12.93, Moreira Alves, RTJ 156/271, e também pacificada na doutrina.

Portanto, incabíveis são as alegações do contribuinte no que se refere à inconstitucionalidade da majoração de alíquota da Cofins produzida pela Lei nº 9.718/1998.

IV. Compensação. Condições e limites.

Alega o contribuinte que o (...) art. 66 da Lei nº 8.383/1991 não exige comprovação da liquidez e certeza do crédito tributário, mas apenas o reconhecimento de que os recolhimentos teriam sido realizados indevidamente pelo contribuinte (fl. 226).

Contudo tais ilações não significam dispensa do cumprimento das obrigações, inclusive as acessórias, estipuladas pela autoridade administrativa.

O citado artigo 66 não necessitaria expressar de forma explícita o que é condição *sine qua non* para a regra que estipula. Pois, como a Fazenda Pública vai verificar a correta atuação dos contribuintes se não por meio de declarações por ele prestadas, tendo por base a documentação que as instrui?

A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça⁸.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8. ed. Saraiva, 1996, p.311



Como bem esclareceu o relator *a quo*, a Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, portanto, em data anterior à formalização do pedido do contribuinte, já exigia, em seu art. 74, § 1º, a necessária apresentação da declaração de compensação, conforme se verifica à fl. 217-verso.

Portanto, descabidas as argumentações trazidas quanto a essa questão.

V. Conclusão.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, em decorrência do seguinte:

a) transcurso do prazo decadencial de cinco anos para repetição do indébito contados a partir do pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte, relativamente ao período de janeiro de 1993 a 11 de maio de 1998;

b) impossibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins - faturamento;

c) constitucionalidade declarada pelo STF quanto à majoração da alíquota da Cofins produzida pela Lei nº 9.718/1998.

É como voto.


HELICIO LAFETÁ REIS

