



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

Processo n° 10830.720119/2007-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.164 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2016
Matéria COFINS - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente SUPERMERCADO SERV BEM HORTOLANDIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 01/11/2001, 31/08/2005

RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE. PRAZO. CINCO ANOS. LEI COMPLEMENTAR 118/2005.

O prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago indevidamente é de cinco anos, contados da data do pagamento indevido, para os pedidos apresentados após 09/06/2005, data de decurso da vacatio legis da Lei Complementar nº 118/2005.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS.

Por ausência de previsão legal, o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da COFINS, descabendo a sua exclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira e Waltamir Barreiros, quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Ausente o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

ROBSON JOSE BAYERL - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

ROSALDO TREVISAN - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl (Presidente), Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Rosaldo Trevisan, Waltamir Barreiros, Eloy Eros Da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso De Almeida. Ausente o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Discute-se nesses autos Pedido de Restituição / Declaração de Compensação de valores recolhidos a maior ou indevidamente a título de COFINS, no montante de R\$ 24.108,06, para o período de novembro/2001 a agosto/2005, com fundamento na exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

Na decisão de fls. 65 e seguintes, o Serviço de Orientação e Análise Tributária ("SEORT") da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas/SP não homologou a compensação pretendida, com base em 3 (três) fundamentos, como se verifica da ementa do julgado, abaixo transcrita:

"Assunto: COFINS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Período de apuração: CRÉDITO — NOVEMBRO DE 2001 A AGOSTO DE 2005. DÉBITO — NOVEMBRO DE 2005 A MARÇO DE 2006.

Ementa: COFINS. BASE DE CALCULO. EXCLUSÃO DA PARCELA RELATIVA AO ICMS. A base de cálculo da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida, entendendo-se esta como a totalidade das receitas obtidas, independentemente do tipo de atividade desenvolvida. Incluso neste conceito o valor do ICMS.

Somente as parcelas legalmente autorizadas é que podem ser excluídas da base de cálculo desta contribuição federal, não estando enquadrada nessa situação a parcela relativa ao ICMS. Entendimento consoante às atuais e inequívocas jurisprudências administrativa e judicial.

ILEGITIMIDADE. Tem direito de pleitear restituição/compensação o sujeito passivo que efetivamente suporta o ônus econômico da exação, ou quem esteja autorizado expressamente por aquele.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário.

COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS".

Importante ainda relatar que, nessa decisão, em decorrência do procedimento adotado pelo contribuinte, a SEORT fixou duas premissas para a análise do pleito: (i) apenas

parte das compensações apresentadas pelo contribuinte poderiam ser conhecidas e apreciadas; e (ii) deveriam ser consideradas como data de protocolo das declarações os dias 16/02/2007 e 27/07/2007. A seguir, os motivos de tal entendimento:

"6.2. Todas as declarações de compensação apresentadas eletronicamente, vide fls. 1/5 e 27/39, foram geradas mediante uso indevido do programa gerador de pedidos eletrônicos de restituição/ressarcimento e declarações de compensação (PGD). Pretendeu a pessoa jurídica interessada utilizar o crédito a que entende fazer jus (como já destacado, supostos pagamentos a maior da Cofins em virtude da inclusão do valor do ICMS em sua base de cálculo) mediante a criação de um pagamento fictício, que totalizaria todas as diferenças reclamadas (entre os períodos de apuração de novembro de 2001 a agosto de 2005). Completamente equivocado o procedimento adotado, sem nenhum respaldo junto às normas legais e infralegais que regem a matéria, mormente a IN SRF nº 600/05. Uma simples leitura deste ato administrativo e das instruções de preenchimento do PGD é suficiente para que se chegue à conclusão de que somente em casos de pagamentos indevidos ou a maior efetivamente recolhidos, ou seja, reais, é que se pode utilizar o módulo "pagamento indevido ou a maior" do PGD, e sempre um documento, no caso uma declaração de compensação, por Dart reclamado. Obviamente, deveria a contribuinte ter utilizado os formulários de que trata o art. 76 da citada IN, formalizando processo administrativo (posteriormente poderia apresentar declarações de compensação eletronicamente, consignando como origem do crédito o processo formalizado), como feito por alguns outros sujeitos passivos, que embarcaram na mesma tese creditória aqui utilizada (como se verá adiante, atualmente descabida, por diversos motivos) mediante a apresentação de pedidos de restituição, ao contrário da interessada, que preferiu apresentar declarações de compensação; e

6.3. Considerando o esposado no subitem precedente, as cinco declarações de compensação apresentadas eletronicamente, fls. 1/5 e 28/39, serão consideradas como não declaradas, haja vista, como discorrido, a impropriedade na utiliza PGD. Assim, consideram-se corretamente formuladas e aptas a produzir os efeitos que lhe são próprios as declarações de compensação apresentadas às fls. 2 (a de fl. 43 é idêntica), data de protocolização 16/02/2007, fl. 6, e 44/47, data de protocolização 27/07/2007, fl. 40, sendo, dessa forma, as que serão alvo da presente análise. Ressalte-se que essas abrangem todos os débitos objeto das compensações consideradas não declaradas".

Contra essa decisão, o contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 75 e seguintes, na qual alegou: a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS; a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários até a decisão definitiva na esfera administrativa; a extinção dos créditos tributários pela compensação tributária; e que o prazo para pleitear a restituição seria de 10 (dez) anos e não de 5 (cinco), como restou decidido pela SEORT. Ao final, pediu o deferimento de todas as compensações apresentadas.

Nesse ponto, importante observar que, apesar de o contribuinte ter pedido o deferimento de todas as compensações apresentadas, não trouxe nenhum motivo para que as

demais compensações fossem consideradas. Além disso, quanto ao prazo para pleitear a restituição, limitou sua exposição à defesa do prazo de 10 (dez) anos, não fazendo qualquer oposição às datas de protocolo fixadas pela SEORT.

Com isso, percebe-se que o contencioso se instaurou, segundo as premissas acima mencionadas fixadas pela SEORT.

Na sessão de 28/01/2008, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas (SP) decidiu, por unanimidade de votos, não reconhecer o direito creditório em litígio e não homologar a compensação com manutenção integral dos débitos, conforme decisão de fls. 95 e seguintes, cuja ementa transcrevo a seguir.

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. Período de apuração: 01/11/2001 a 31/08/2005 RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

O direito de o 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.

ICMS. BASE DE CALCULO.

O valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da Cofins.

Compensação não Homologada".

A terceira limitação à restituição/compensação apontada pela SEORT, quanto à legitimidade da contribuinte para realização do pedido, foi superada pela Delegacia, nos termos a seguir: *"No que tange à questão da legitimidade para pedir a repetição de indébitos referentes a PIS e Cofins, ao contrário do que entendeu o despacho da DRF, essas contribuições não são tributos que comportem, por sua natureza, transferência jurídica do respectivo encargo financeiro".*

Após ser cientificado dessa decisão em 04/04/2008, conforme AR de fls. 105, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 18/04/2008 (fls. 106), no qual renovou os argumentos expostos na Manifestação de Inconformidade.

O recurso voluntário foi distribuído à 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF, porém, seu julgamento foi sobrestado, por força do artigo 62-A, parágrafo 1º, do então vigente Regimento Interno¹, pois duas das três matérias a serem decididas, inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da PIS e da COFINS e prazo para restituição de tributos, estavam pendentes de decisão nos Tribunais Superiores. Segundo o relator, *"tendo em vista a existência de liminar em Ação Direta de Constitucionalidade que determina o sobrestamento dos julgamentos que versem sobre a aplicação do art. 3º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98 bem como, a inexistência de trânsito em julgado do RE nº 566.621, com repercussão geral, mencionado acima, voto pelo SOBRESTAMENTO do*

¹ Art. 62-A. 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 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. § 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B, § 2º. O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

feito até que seja proferida decisão definitiva das matérias abordadas pelo presente processo administrativo fiscal".

A outra matéria trazida se refere à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e foi tratada pelo relator da seguinte forma:

"Encontra-se pacífico na jurisprudência judicial e administrativa que a interposição de recurso administrativo tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário conforme a redação do art. 151, III, do Código Tributário Nacional: (...)

Desta forma, recebidos os apelos apresentados pela ora Recorrente, encontram-se os débitos objetos do presente processo, por força de lei, com sua exigibilidade suspensa".

Com a revogação do dispositivo que previa o sobrestamento de feitos pela Portaria MF 343/2015, que aprovou o Regimento atualmente em vigor, após nova distribuição para minha relatoria, ocorrida na sessão do dia 17/03/2016, coloco o processo em pauta para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Em seu recurso, a Recorrente pede o reconhecimento da extinção dos créditos tributários pela compensação tributária, defendendo que o prazo para pleitear a restituição seria de 10 (dez) anos e não de 5 (cinco) e que seria inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Ainda, argumenta que os créditos tributários deveriam ficar com exigibilidade suspensa até a decisão final administrativa.

Quanto a suspensão da exigibilidade, a questão já havia sido apreciada de forma favorável à Recorrente na decisão recorrida, nos seguintes termos: *"cabe dizer que o requerimento da impugnante acerca da suspensão da exigibilidade dos débitos de sua responsabilidade — que são objeto do presente pleito compensatório — é desnecessário, já que tal efeito decorre de expressa disposição legal, independentemente de manifestação desta instância administrativa".*

De qualquer maneira, para que não restem dúvidas, corroboro o já exposto na Resolução nº 3803000.133, exarada nesses autos, no sentido de reconhecer que *"recebidos os apelos apresentados pela ora Recorrente, encontram-se os débitos objetos do presente*

processo, por força de lei, com sua exigibilidade suspensa", em conformidade com o artigo 151, inciso III, do CTN² e com o artigo 74, parágrafo 11º, da Lei nº 9.430/1996³.

No que se refere ao prazo para pleitear a restituição, a decisão recorrida entendeu aplicável o prazo de 5 (cinco) anos, com base no artigo 168, inciso I, do CTN⁴, e artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005⁵.

De outro lado, a Recorrente defende a aplicação de um prazo de 10 (dez) anos, pela soma do prazo de homologação previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN⁶, com o prazo previsto no artigo 168, inciso I, do CTN, pois, na sua visão, *"só após o transcurso de tal evento (05 anos para homologação expressa ou tácita) é que deve-se entender extinto o crédito tributário, e assim, a partir desta extinção dada à devida homologação, inicia-se contagem do prazo prescricional para o contribuinte exigir a sua restituição"*.

Como mencionado na Resolução exarada nesses autos, a questão já foi decidida no Recurso Extraordinário 566.621, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, em que foi reconhecida a repercussão geral da matéria. Essa decisão, que transitou em julgado no dia 17/11/2012, foi assim emendada:

"DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento 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 fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei

² Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

³ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (...) § 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

⁴ 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;

⁵ 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.

⁶ 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. (...)

§ 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.

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 também 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 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido".(grifos nossos) (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO)

Como se verifica, o entendimento firmado pelo STF é que a aplicação de um prazo reduzido e novo só poderia ocorrer após o decurso da *vacatio legis* da Lei Complementar nº 118/2005, ou seja, apenas para as ações propostas após 09/06/2005, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica, corolário da proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça, pois a referida Lei não tem caráter interpretativo, tendo, na realidade, inovado no ordenamento jurídico.

Assim, no presente caso, levando-se em consideração que os pedidos de restituição/compensação foram apresentados em 16/02/2007 e 27/07/2007, portanto, após o início de vigência da Lei Complementar nº 118/2005, é aplicável o prazo de 5 (cinco) anos, não sendo passíveis de restituição os valores pagos antes de 16/02/2002, informados na declaração apresentada em 16/02/2007, e antes de 27/02/2002, informados na declaração de compensação apresentada em 27/07/2007.

O último ponto a ser analisado diz respeito à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Na decisão recorrida, entendeu-se pela possibilidade de incluir esse imposto estadual, pelas seguintes razões:

"Com efeito, a Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, determinou que a base de cálculo do PIS e da Cofins seria o faturamento, correspondente à

receita bruta da pessoa jurídica, entendida esta como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada. No § 2º do art. 2º desse diploma legal, ficou estabelecido que se excluiriam da base de cálculo das citadas contribuições o IPI e o ICMS, este apenas quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

De igual modo, também nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que instituíram a sistemática da não-cumulatividade na apuração do PIS e da Cofins, a base dessas contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada.

Observe-se que ao permitir a exclusão apenas do ICMS-Substituição, a legislação deixa claro, contrário sensu, que o ICMS devido pela interessada compõe a base de cálculo da Cofins".

Além disso, a decisão recorrida informa ter conhecimento do Recurso Extraordinário nº 240.785-2, no bojo do qual se debatia a matéria no e. Supremo Tribunal Federal, entretanto, rejeita qualquer influência de tal decisão no julgamento, pois, aos seus olhos, (i) "como a votação não foi encerrada, ainda não há decisão"; (ii) "não sendo a contribuinte parte no citado RE, mesmo se houvesse decisão, ela não poderia ser fundamento para o pedido de restituição que ora se aprecia"; e (iii) "quando o STF fixa entendimento pela inconstitucionalidade via controle difuso, os servidores da administração devem reorientar suas atuações somente após a publicação da Resolução do Senado Federal a que se refere o art. 52, inciso X, da Constituição Federal, nos termos do art. 1, § 2º, do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997".

A Recorrente, por sua vez, alega que "a Lei 9.718/98 foi clara ao estabelecer em seu art. 3º, parágrafo 2º, inciso I, que o faturamento é a receita bruta, e que da receita bruta se excluem para fins de base de cálculo da COFINS, o imposto de Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS".

O motivo apontado na Resolução exarada nesses autos para o sobrestamento do julgamento foi a existência de liminar na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, determinando o sobrestamento dos julgamentos que versassem sobre a aplicação do art. 3º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. Abaixo, coloco ementa da decisão que deferiu a medida cautelar em referência:

"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". (ADC 18 MC, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/2008)

Impende destacar que, nos termos do artigo 21, parágrafo único, da Lei nº 9.868/1999⁷, a medida cautelar era válida pelo prazo de 180 dias, a contar da data de publicação da ata de julgamento, sob pena de perda de sua eficácia. Ocorreu que essa medida cautelar ainda foi prorrogada por 3 (três) vezes, sendo a última delas deferida por decisão publicada em 18/06/2010, sem que tivesse ocorrido o julgamento de mérito até o momento. Dessa maneira, verifica-se que a cautelar perdeu eficácia, pelo menos, desde o final de dezembro de 2010.

Além disso, a medida cautelar deferida excluiu expressamente os processos em andamento no STF. Com isso, importante mencionar que o Plenário do STF já decidiu a questão de forma favorável aos contribuintes, por maioria de votos, em sede de controle difuso. Isso ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que foi assim ementado:

"TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento". (RE 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014)

Conforme se verifica no sítio eletrônico do STF, essa decisão transitou em julgado no dia 23/02/2015, tornando-se, portanto, definitiva.

Há ainda no STF o RE nº 574.706, de relatoria da Ministra Carmen Lúcia, em que houve o reconhecimento da repercussão geral, mas ainda não foi julgado.

Em suma, no STF, a questão da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é ou foi objeto, pelo menos, de três processos: (i) Recurso Extraordinário nº 240.785, já julgado definitivamente em sede de controle difuso pelo Plenário, que entendeu pela exclusão do ICMS da base de cálculo; (ii) ADC nº 18, pendente de julgamento da questão em sede de controle abstrato; e (iii) Recurso Extraordinário nº 574.706, em que foi reconhecida a repercussão geral e também está pendente de julgamento e deverá ser julgado em conjunto com a ADC nº 18, tendo em vista o deferimento de pedido nesse sentido em 01/08/2013 pela relatora.

A respeito da base de cálculo do PIS e da COFINS, a Lei nº 9.718/1998 dispõe que:

⁷ Art. 21. O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade, consistente na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo.

Parágrafo único. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo o Tribunal proceder ao julgamento da ação no prazo de cento e oitenta dias, sob pena de perda de sua eficácia.

"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 art. 2o compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§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; [redação anterior à Lei nº 12.973/2014]

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

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 investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos".

Portanto, a base de cálculo da PIS e da COFINS será calculada pelo faturamento da pessoa jurídica, que compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/1977, *in verbis*:

"Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (...)

§ 4o Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5o Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4o. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)"

No mesmo sentido, as Leis que instituíram a PIS e a COFINS não-cumulativa (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) determinam que a base de cálculo desses tributos é o *"total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil"*.

É de se notar que a redação vigente à época do pedido de restituição excluía expressamente da base de cálculo, no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/1999, o IPI e o ICMS da substituição tributária. Nesse quadro normativo, a decisão recorrida entendeu que *"ao permitir a exclusão apenas do ICMS-Substituição, a legislação deixa claro, contrario sensu, que o ICMS devido pela interessada compõe a base de cálculo da Cofins"*.

Contudo, parece-me que a melhor forma de enfrentar a questão não é a partir da análise do que foi expressamente excluído ou não pela legislação, mas sim a partir do conceito de faturamento, à luz do ordenamento jurídico como um todo, nele incluindo-se o conceito constitucional de faturamento, previsto no artigo 195, inciso I, da Carta da República, como fez o Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785:

"As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo "salários", o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF.

Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da

Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias". (grifos nossos)

É importante destacar que, ao entender pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nesse julgado, o STF não declarou a inconstitucionalidade de nenhum dispositivo legal, pelo contrário, a partir do conceito constitucional de faturamento (artigo 195, inciso I, da Carta da República), deu aos dispositivos infraconstitucionais a interpretação que lhe parece mais adequada, reafirmando, assim a própria constitucionalidade de tais dispositivos. Nesse sentido, oportuno citar trecho do acórdão em questão:

(...) O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES Senhora Presidente, na verdade, lembro-me que participei desse intenso debate, mas nunca tive dúvida de que, tal como a questão se colocara época, o tema era, sim, constitucional.

Na verdade, a minha divergência com o Ministro Cezar Peluso e os que o seguiram dizia respeito à compreensão do conceito no contexto geral e dos precedentes, inclusive, que se desenvolveram a partir da própria ADC nº 1.

Entendo até que estamos diante daquilo que a doutrina e a teoria do direito chama de garantia de perfil institucional.

normas regulamentares expedidas pela RFB para tratar de compensação, como o artigo 41, § 3º, inciso I, e, da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, que prevê:

"Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos. (...)

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o crédito que: (...)

e) não se refira a tributos administrados pela RFB; ou f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:

1. tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;

2. tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

3. tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou 4. seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;"

Isso pelo mesmo motivo já exposto acima: não se trata de declaração de inconstitucionalidade de nenhuma Lei. Além disso, ainda que fosse, no caso concreto, a regulamentação vigente à época do pedido de restituição/compensação não previa tal tipo de limitação, como se verifica do artigo 26, da Instrução Normativa SRF nº 600/2005⁹.

⁹ Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo IV, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o débito apurado no momento do registro da DI;

II - o débito que já tenha sido encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União;

III - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela SRF;

IV - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

V - o débito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional com crédito de terceiro;

VI - o débito e o crédito que não se refiram aos tributos e contribuições administrados pela SRF;

VII - o saldo a restituir apurado na DIRPF; 200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 02/06/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24

/05/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por ROSALDO TREVISAN,

Assinado digitalmente em 06/06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ante o exposto, concluo que:

(i) o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS, de modo que os pagamentos realizados pela Recorrente considerando tais parcelas na base de cálculo da COFINS são "pagamentos indevidos" passíveis de restituição/compensação;

(ii) é aplicável o prazo de 5 (cinco) anos, não sendo passíveis de restituição os valores pagos antes de 16/02/2002, informados na declaração apresentada em 16/02/2007, e antes de 27/02/2002, informados na declaração de compensação apresentada em 27/07/2007.

Dessa maneira, considerando as conclusões acima e que o *quantum* de crédito não chegou a ser apreciado no decorrer do processo, proponho a conversão do julgamento em diligência à unidade administrativa de jurisdição, para que se verifique e quantifique o valor a ser restituído/compensado, excluindo os valores atingidos pela prescrição.

É como voto.

AUGUSTO FIEL JORGE ' OLIVEIRA - Relator

IX - o crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional reconhecido por decisão judicial que ainda não tenha transitado em julgado;

X - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

XI - o valor informado pelo sujeito passivo em Declaração de Compensação apresentada à SRF, a título de crédito para com a Fazenda Nacional, que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente da SRF, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

XII - outras hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição.

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

Manifesto, por meio do presente, divergência em relação ao posicionamento externado pelo relator no que se refere à inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, destacando que a Lei que regula a matéria (no regime cumulativo, que é o tratado nos autos) é a de nº 9.718/1998, que dispõe em seus artigos 2º e 3º:

"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 art. 2o compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§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; [redação anterior à Lei nº 12.973/2014]

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

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 investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos". (grifos nossos)

Os textos normativos apresentam a base de cálculo no artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, a partir do conceito de faturamento do artigo 1º. E no § 2ª do artigo 3º são relacionadas as exclusões, entre as quais não se encontra menção ao ICMS pago (apesar de haver menção expressa de exclusão do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário na redação vigente à época dos fatos geradores).

Assim, por ausência de previsão legal, descabe a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. E nenhuma decisão judicial de

Processo nº 10830.720119/2007-68
Acórdão n.º **3401-003.164**

S3-C4T1
Fl. 131

caráter não definitivo, e fora das hipóteses estabelecidas no art. 26-A do Decreto no 70.235/1972, ou no artigo 62 do Regimento Interno deste CARF, pode contrapor tal carência de previsão legal.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, em relação a tal matéria.

ROSALDO TREVISAN - Redator Designado