



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

Processo nº 11065.002769/2006-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.058 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria COFINS
Recorrente MÓVEIS KAPPESBERG LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/11/2004

LANÇAMENTO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não padece de nulidade o lançamento que observa os requisitos formais do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, bem assim, como espécie de ato administrativo, a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade).

CONCORRÊNCIA DE PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. CONCOMITÂNCIA. CONFIGURAÇÃO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial onde se alterca a mesma matéria veiculada em processo administrativo, a qualquer tempo, antes ou após a inauguração da fase litigiosa administrativa, conforme o caso, importa em renúncia ao direito de recorrer ou desistência do recurso interposto quanto ao tema submetido à apreciação judicial. Súmula CARF nº 1.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 25/11/2004

COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. RE 606.107/RS. REPERCUSSÃO GERAL.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, no RE 606.107/RS, em sede de repercussão geral, com efeito *erga omnes* e trânsito em julgado em 10/12/2013, que a cessão de créditos de ICMS a terceiros, decorrente de operações de exportação, não se sujeita à incidência das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, por força da imunidade do art. 149, § 2º, I da CF/88, sendo essa manifestação de observância impositiva no âmbito do CARF, *ex vi* do art. 62, § 2º do seu regimento interno, aprovado pela Portaria MF 343/15.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da autuação os valores relativos à cessão de créditos de ICMS a terceiros.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente

(assinado digitalmente)

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Cassio Schappo e Lázaro Antonio Souza Soares.

Relatório

Cuida-se de lançamentos de Cofins, decorrente de ressarcimento indevido, tendo em vista erro na apuração dos saldos credores, pela não inclusão, como receita, dos valores referentes à cessão de créditos de ICMS a terceiros, bem assim, apropriação de créditos por encargos de depreciação de bens adquiridos no exterior e insumos não utilizados na produção (devolução de compras).

A impugnação sustentou que os créditos de ICMS transferidos a terceiros não se conformariam ao conceito de receita e/ou faturamento, passando a discorrer sobre o assunto; que o conceito de faturamento veiculado nas Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03 ofende a Constituição Federal de 1988, arrolando as razões para tal inferência; que a taxa selic é inaplicável aos tributos; e, que haveria vício formal no lançamento, por não indicar o dispositivo legal que amparou a pretensão fiscal.

A DRJ Porto Alegre/RS manteve o lançamento em decisão assim ementada:

“BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS. A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

CONSTITUCIONALIDADE. A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.”

O recurso voluntário ratificou a impugnação, destacando a nulidade do lançamento pela ausência de indicação do dispositivo em que fundada a exigência. No mérito, defendeu que a cessão de créditos de ICMS não constitui receita tributável pela Cofins; que o alargamento do conceito de faturamento ditado pelas Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03 é inconstitucional, havendo interposição de ação judicial (Ação Ordinária nº 2005.71.08.007937-6 – TRF 4ª Região) para discussão dessa questão. Ainda, inovando a argumentação, asseverou que haveria vício formal na apuração do *quantum debeatur*, uma vez que os créditos foram glosados sem lavratura de auto de infração, como decidido no Acórdão 3803-00.253; e, que, por aplicação da retroatividade benigna, dever-se-ia considerar as alterações promovidas pela Lei nº 12.058/09 nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Preliminarmente, quanto à propalada nulidade, por suposta ausência de indicação dos dispositivos legais que embasam o lançamento, não assiste razão ao recorrente, porquanto o auto de infração, no quadro denominado “Enquadramento Legal” (efls. 33/34), aponta o seguinte fundamento legal: “Arts. 1º, 3º, 5º e 6º da Lei nº 10.833/03. Art. 44, § 4º da Lei nº 9.430/96”. Além do que, a fundamentação jurídica é bem objetiva e precisa, indicando claramente as pretensas infrações cometidas, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa ou prejuízo ao contraditório.

Ainda em sede preambular, quanto à arguição de vício formal no levantamento do *quantum debeatur*, tem-se que a questão não foi objeto de contestação no recurso inaugural, em princípio, ocorrendo a preclusão consumativa e o impedimento de se retomar tal discussão em momento ulterior, nos termos dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, todavia, há uma peculiaridade neste caso, ao passo que o processo mencionado como jurisprudência – PA 13055.000078/2004-72 –, na verdade julgou o processo de ressarcimento que resultou neste auto de infração, como atesta o relatório de autuação de efl. 33, de maneira que, a despeito da preclusão consumativa, mas no intuito de evitar a prolação de decisões incompatíveis, tendo em conta a vinculação entre ambos, extraordinariamente conheço da matéria levantada extemporaneamente.

Nesse passo, sendo a presente autuação clara decorrência do recálculo promovido no pedido de ressarcimento formulado no PA 13055.000078/2004-72, necessariamente as decisões lá exaradas influenciarão este feito, cumprindo registrar que as teses jurídicas lá estampadas e encampadas não vinculam os membros desse Colegiado, ou sequer, sejam aqui compartilhadas.

A 3ª Turma Especial/3ª SEJUL/CARF/MF, através do Acórdão 3803-00.253, de 19/10/2009, decidiu o seguinte:

“COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS GERADOS. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS COM OUTROS TRIBUTOS FISCALIZAÇÃO PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO NO MESMO PERÍODO. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

A sistemática de creditamento da COPINS do PIS não-cumulativos não permite que, em pedido de compensação, seja sumariamente subtraída, do montante ressarcir, diferença de valores que Fiscalização considerar como recolhidos menor, decorrentes da revisão da apuração da base de cálculo da contribuição.

Se fiscalização entende que valores como de transferências de créditos de ICMS devem sofrer incidência da Contribuição, tem de promover sua exigência necessariamente por meio de lançamento de oleio, não podendo fazer subtração sumária do crédito que contribuinte utilizou para pagamento de outros tributos, que ficariam descoberto.”

Essa decisão, entretanto, alcança apenas e tão-somente o acréscimo, na base de cálculo da Cofins, da cessão de créditos de ICMS a terceiros, nada mencionando sobre os créditos glosados (apropriação indevida de créditos por encargos de depreciação de bens adquiridos no exterior e insumos não utilizados na produção (devolução de compras), que não foram alvo de julgamento naquela assentada, como se verifica do relatório do aresto:

“Trata-se de declaração de compensação apresentada pelo contribuinte em 30/06/2004, na qual utiliza créditos de COFINS não-cumulativa apurados no 2º trimestre de 2004 (fls. 01/02).

A DRF-Novo Hamburgo/RS reconheceu a existência do crédito pleiteado pelo contribuinte, mas recusou-lhe o direito de aproveitamento integral, entendendo por bem reduzir este saldo, fazendo-o a título de ‘irregularidade fiscal’, por ter verificado que ‘nos meses de fevereiro a setembro de 2004, a fiscalizada efetuou cessão de créditos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Circulação (ICMS) a terceiros’ e que ‘a fiscalizada não ofereceu à tributação as receitas decorrentes dessas cessões de crédito de ICMS. Tais operações equiparam-se a verdadeira alienação de direitos a título oneroso e originam receitas tributáveis, devendo, portanto, compor a base de cálculo da Cofins, em conformidade com o art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10. 833/2003.’ (fls. 72/80).

Assim, a DRF apurou o valor que entendeu que seria devido de COFINS em relação à receita de venda de créditos de ICMS, e reduziu este valor do saldo de créditos apresentado na declaração de compensação.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 83/102) argumentando que a glosa seria indevida porque não foi feita como preceitua o artigo 142 do CTN, que seu direito de crédito decorre da sistemática não cumulativa e que não pode haver a incidência da COFINS sobre a venda de créditos de ICMS, visto que a sua incidência deve ser limitada às receitas das vendas de bens e serviços, conforme doutrina e jurisprudência que cita.

(...)”

Nada obstante divergir do posicionamento meritório adotado pela e. Turma Julgadora, em respeito à harmonia processual, ante a imbricação entre os autos, entendo que a cessão de créditos de ICMS a terceiros deve ser excluída do lançamento *sub examine*, como lá decidido, mesmo porque, a análise de direito acerca da incidência da contribuição sobre esta verba aproveita ao recorrente, como adiante se exporá.

Na seqüência, invertendo a ordem de enfrentamento das questões devolvidas ao Colegiado, atinente às alegações de inconstitucionalidade, acentuo que é entendimento assente neste sodalício, inclusive com edição de súmula de jurisprudência, que às instâncias administrativas não compete se manifestar sobre o tema, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição. Nesse sentido, a súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”

Esta situação ficou ainda mais evidente com a edição da Lei nº 11.941/09, que, alterando o Decreto nº 70.235/72, incluiu o art. 26-A, cuja redação é a seguinte:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como não bastasse, o próprio recorrente noticia a propositura de ação judicial perante a Justiça Federal objetivando debater a (in)constitucionalidade do conceito de faturamento apresentado pelas Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse passo, em consulta ao sítio virtual do TRF 4ª Região verifiquei que a Ação Ordinária nº 2005.71.08.007937-6/RS, patrocinada por Móveis Kappesberg Ltda., transitou em julgado em **17/12/2007**, inclusive com liquidação de execução de sentença (repetição de indébito), sendo baixada definitivamente em 18/12/2007.

A decisão proferida na fase de conhecimento, em primeira instância, é a seguinte:

“AÇÃO ORDINÁRIA (PROCEDIMENTO COMUM ORDINÁRIO) Nº 2005.71.08.007937-6/RS

AUTOR : MOVEIS KAPPESBERG LTDA

ADVOGADO : LILIANA ROSA FERREIRA

RÉU : UNIAO FEDERAL

SENTENÇA

1. RELATÓRIO:

Trata-se de ação ordinária em que a autora se insurge contra a exigência de PIS e COFINS sobre a totalidade das suas receitas auferidas. Refere que as alterações da Lei 9718/98, essencialmente no ponto em que ampliou a base de cálculo da COFINS e do PIS (art. 3º, I), conflita com o texto constitucional. Em síntese, sustenta haver necessidade de lei complementar para a alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois a inovação trazida pela referida norma deve ser entendida como criação de novo tributo, já que antes da EC 20/98 as exações somente poderiam incidir sobre o faturamento e não em relação à receita bruta, tal com determinado pela legislação questionada. Postula o reconhecimento do indébito e a sua restituição ou compensação, após o trânsito em julgado da lide. Junta documentos.

Na contestação, a União suscitou em preliminar a prescrição do pedido de repetição do indébito, nos termos indicados pela Lei Complementar 118. No mérito, abordou a evolução legislativa da matéria, alegando que o termo faturamento inscrito no texto constitucional não teve a intenção de restringir o conceito, ao contrário, indica que as contribuições sociais dos empregadores deverão incidir sobre a receita bruta da atividade exercida pela sociedade. Salientou que a Lei 9.718/98 não introduziu uma nova conceituação, somente veio esclarecer um conceito já utilizado pela jurisprudência. Disse ainda que a inovação só produziu efeitos quando já vigorava a Emenda Constitucional nº 20, que colocou um ponto final na controvérsia acerca da base de cálculo das contribuições sociais, deixando claro que estas podem incidir sobre a receita das pessoas jurídicas, sem qualquer restrição quanto à sua abrangência. Argumentou que a exigência de lei complementar como instrumento legislativo para instituição e/ou modificação diz respeito às novas contribuições sociais, ou seja, às residuais, que não é o caso da lide.

Tratando-se exclusivamente de matéria de direito, vieram os autos conclusos para sentença.

É o relatório. Decido.

2. FUNDAMENTAÇÃO:

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 346.084, considerou inconstitucional a base de cálculo do PIS/COFINS definida no §1º do art. 3º da Lei 9718/98 porque a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que alterou o art. 195 da Carta Magna, permitindo a instituição da contribuição social sobre a receita ou faturamento, foi superveniente à publicação da Lei 9718, ocorrida em 28 de novembro de 1998, e jamais poderia ter o efeito de constitucionalizá-la pelo simples fato de que ela, no ponto referente à base de cálculo, era uma autêntica nati-morta.

Logo, em relação à COFINS, a alíquota de 3% definida pela Lei 9718/98 (art. 8º) deverá incidir sobre a base de cálculo prevista no art. 2º da LC 70/91. No que tange ao PIS, o tributo deverá ser apurado com a alíquota de 0,65% (art. 8º da Lei 9715/98), incidente sobre a base de cálculo prevista no art. 3º da Lei 9715/98. Tudo que tiver sido pago de maneira diversa comporta restituição ou compensação.

De outra parte, deve ser observado que a compatibilização da base de cálculo do PIS/COFINS pelas Leis 10637/02 (art. 1º) e 10833/03 (art. 1º), respectivamente, ocorreu apenas em relação às empresas que estão sujeitas ao regime não-cumulativo das citadas contribuições.

De fato, o art. 8º da Lei 10637/02 dispõe que ‘permanecem sujeitas às normas da legislação para o PIS/PASEP, vigente anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º...as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado’. No caso da COFINS, o art. 10 da Lei 10833/03 repete disposição idêntica, estabelecendo ‘permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º...as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado’.

As Leis 10637/02 e 10833/03 instituíram o sistema não-cumulativo para a cobrança do PIS e da COFINS, tal como dispõe o Capítulo I que as encabeça. O sistema não-cumulativo não se aplica para todas as pessoas jurídicas, mas apenas para aquelas que operam pelo lucro real. As optantes pelo lucro presumido ou sujeitas ao lucro arbitrado continuam recolhendo as contribuições para a COFINS e o PIS com base na Lei 9718/98, não tendo havido modificação legislativa superveniente a esta lei.

Quer dizer, devem ser diferenciadas duas situações:

a) Para as empresas optantes pelo lucro real e que recolhem as contribuições pelo regime não-cumulativo, os pagamentos indevidos a título de COFINS abrangem o período de 01 de fevereiro de 1999 (art. 17 da Lei 9718/98) até 30 de janeiro de 2004, quando passou a vigorar a Lei 10833/03, resultado da conversão da MP 135, de 30 de outubro de 2003. No caso do PIS, os recolhimentos indevidos vão de 01 de fevereiro de 1999 (art. 17 da Lei 9718/98) até 30 de novembro de 2002, quando compatibilizada a base de cálculo pela MP 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei 10637/02.

b) As optantes pelo lucro presumido ou arbitrado têm direito à restituição ou compensação dos valores que foram ou continuam sendo indevidamente pagos, uma vez que não se lhes aplicam as disposições das Leis 10637/02 e 10833/03.

Portanto, observadas as distinções supramencionadas, os valores indevidamente pagos a tal título comportam compensação ou restituição, a critério da autora por ocasião da execução e após o trânsito em julgado da sentença. A compensação deverá se dar com quaisquer tributos administrados pela SRF,

devendo a autora submeter o procedimento ao disposto no art. 74 da Lei 9430/96. Em qualquer caso, os créditos deverão ser apurados a partir de cada recolhimento indevido, ficando sujeitos à incidência da taxa SELIC, nos termos do art. 39 da Lei 9250/95.

Quanto à prescrição, tenho que prevalece a sistemática dos 5+5, ou seja, de dez anos, a contar dos respectivos fatos geradores. Como as contribuições são lançadas por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre cinco anos depois do fato gerador (art. 150, §4º do CTN), quando há a homologação tácita. Extinto o crédito, o contribuinte tem o prazo de cinco anos para rever o indébito (art. 168, I do CTN).

Afasta-se, na hipótese dos autos, o prazo de cinco anos, a contar do pagamento indevido, nos termos do disposto no art. 3º da LC 118/05:

Art. 3º. Para efeito da 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.

A respeito do tema, escrevi no livro Curso de Direito Tributário, publicado pela editora Verbo Jurídico em 2005, págs. 290/291:

‘Tais entendimentos jurisprudenciais acerca do momento da extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação certamente passarão por acirradas discussões, frente ao disposto nos artigos 3º e 4º da LC 118/05. É que o art. 3º desta lei, para efeito de interpretação do art. 168, I, do CTN, fixou a data do pagamento antecipado como o momento em que ocorre a extinção do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação. E o art. 4º mandou que fosse observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, do CTN. Ou seja, o legislador acabou com o entendimento dos "cinco mais cinco" e atribuiu à norma que considera extinto o crédito tributário no momento do pagamento, nos tributos lançados por homologação, um caráter meramente interpretativo. Com isto, pretende que o dispositivo alcance os pagamentos anteriores à data da vigência da LC 118/05, cujos efeitos vigorarão a partir de junho de 2005 (art. 4º).

Em princípio, a Constituição Federal não proíbe a edição de leis retroativas. A proibição alcança apenas as normas que vulnerarem a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI). O Supremo Tribunal Federal tem admitido a chamada retroatividade das leis interpretativas, desde que permaneçam intangíveis as situações juridicamente consolidadas. O Min. OROSIMBO NONATO, em 1950, no julgamento do RE 10039/SP, já dizia que a Constituição impunha um efeito limitador da aplicação retrooperante das leis interpretativas. Segundo ele, "o problema da retroatividade da lei interpretativa, que é uma anomalia, como observa Capitant, e traduz 'una mala política legislativa', na observação de Salvat é considerado diversamente pelos D.D.". Depois de fazer referência ao magistério de Bento de Faria, esclarecia o Ministro que "a chamada retroatividade da lei puramente interpretativa seria de simples aparência. Como argumenta lucidamente Gaston Jèze se a lei nada encerra de novo é pura superfluidade. E o que rege o passado é a lei antiga repetida ociosamente. Se contém algo de novo, é lei nova. E, então, quando é constitucional a vedação da retroatividade, não poderá ela ter projeção retrooperante".

No caso, o CTN já dispunha acerca do momento da extinção do crédito tributário nos tributos lançados por homologação. De fato, o art. 156, VII estabelece

que extingue o crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150 e seus §§1º e 4º. Nos tributos lançados por homologação o pagamento antecipado nunca foi uma causa de extinção do crédito tributário. E não havia extinção justamente por causa da necessidade de homologação, expressa ou tácita, da Fazenda Pública ao pagamento efetuado pelo contribuinte.

O art. 3º da LC 118/05 não é uma norma simplesmente interpretativa, de maneira a alcançar pagamentos anteriores à data da sua vigência. É uma lei nova que não poderá reger o passado para vulnerar situações jurídicas concretizadas de acordo com a norma então vigente. "Exige o Código Tributário Nacional", diz BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, "para tal aplicação seja a norma 'expressamente interpretativa' (art. 106, I). Portanto, a lei tributária expressamente interpretativa, isto é, lei com cláusula de retroatividade, retroage ao dia em que entrou em vigor a lei interpretada. Em verdade, afirma Limongi França, as leis interpretativas não retroagem no sentido próprio do termo, pois 'o que se dá é a aplicação da própria lei interpretada, a partir da sua entrada em vigor'. Em verdade, a lei interpretativa não inova a ordem jurídica, não cria e nem altera relações inexistentes (caso contrário não seria interpretativa), mas apenas oferece novo entendimento à norma interpretada".

Logo, entendemos que apenas os pagamentos efetuados a partir do momento em que passar a vigorar a LC 118/05 é que se submeterão à nova modalidade de extinção do crédito tributário. Ou seja, os tributos lançados por homologação somente poderão ser considerados extintos pelo pagamento quando este ocorrer após a entrada em vigor da LC 118/05. Nesta situação, o contribuinte terá o prazo de cinco anos, a contar do pagamento, para postular a restituição'.

Acerca da retroatividade das leis interpretativas, escreveu o Ministro Carlos Velloso no RE 120.446-PB, DJU 13.12.96:

‘ A questão das leis interpretativas costuma envolver juristas em equívocos, principalmente aqueles que lêem autores cujos sistemas jurídicos não dão ao princípio da irretroatividade das leis status constitucional. No Brasil, o princípio da irretroatividade das leis, em obséquio ao direito adquirido, embasa-se na Constituição. É por isso que Baleeiro, lembrei em trabalho doutrinário que escrevi – ‘ A Irretroatividade da Lei Tributária - Irretroatividade e Anterioridade - Imposto de Renda e Empréstimo Compulsório", em "temas de Direito Público", Del Rey Editora, 1994, pág; 298 - comentando o art. 106, I, CTN, que estabelece que a lei interpretativa se aplica a ato ou fato pretérito, leciona que, " nos países, como o nosso (CF/69, art. 153, §§ 3º, 16, 36), em que a irretroatividade da lei em relação às situações jurídicas definitivamente constituídas assume caráter de direito e garantia individuais do Estatuto Político, a interpretação autêntica há de ser limitada à sua função específica: esclarecer e suprir o que foi legislado, sem arrogar-se a jus novum, mais oneroso para o cidadão. Lei que interpreta outra há de ser retroativa por definição no sentido de que lhe espanca as obscuridades e ambigüidades. Mas contaminar-se-á de inconstitucionalidade se, em matéria fiscal, criar tributos, penas, ônus ou vexames que não resultavam expressa ou implicitamente do texto interpretado. Tais inovações só alcançam para o futuro.’ (Aliomar Baleeiro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Forense, pág. 428).

O Ministro também faz referência pertinente à lição de Pontes de Miranda:

‘ em sistemas jurídicos, que têm o princípio da legalidade, da irretroatividade das leis e da origem democrática da regra jurídica, não se pode pensar em regra

jurídica interpretativa, que, a pretexto da autenticidade da interpretação, retroaja.' (Temas de Dir. Público", pág. 229).

Em decorrência disso, como todos os pagamentos indevidos remontam ao ano de 1999 e ação foi proposta em 08 de agosto de 2005, não existem créditos que tenham sido atingidos pela prescrição.

3. DISPOSITIVO:

Pelo exposto, julgo procedente o pedido para condenar a União na restituição, ou compensação, dos valores indevidamente pagos, nos termos supramencionados.

Condeno a União no pagamento de honorários advocatícios de 10% sobre o valor atualizado da causa e na restituição das custas adiantadas pela autora, ambos atualizados pelo IPCA-E.

Sentença sujeita ao reexame necessário.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Novo Hamburgo, 15 de fevereiro de 2006."

Diante da apelação apresentada pela União Federal e pela remessa necessária, o TRF 4ª Região assim se pronunciou:

"APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.71.08.007937-6/RS

RELATOR :Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK

APELANTE :UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO :Simone Anacleto Lopes

APELADO :MOVEIS KAPPESBERG LTDA/

ADVOGADO :Liliana Rosa Ferreira e outro

REMETENTE :JUÍZO FEDERAL DA 01A VF DE NOVO HAMBURGO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. CORREÇÃO MONETÁRIA. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

1. O Supremo Tribunal Federal, em recente decisão prolatada no julgamento dos Rext 357950/RS, rel. orig. Min. Marco Aurélio, e RExt 346084/PR, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, em sessão realizada no dia 09.11.2005, rematou a controvérsia declarando a inconstitucionalidade do alargamento da definição de faturamento como base de cálculo do PIS e da COFINS promovida pelo §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98.

2. Cuidando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo para pleitear a restituição inicia a partir da data em que ocorrer a homologação do lançamento. Diante

da homologação tácita, dispõe o contribuinte do prazo de dez anos para postular a restituição, a contar do fato gerador, cinco dos quais relativos à homologação tácita e os outros cinco ao prazo prescricional propriamente dito.

3. O e. Superior Tribunal de Justiça, em julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327043, decidiu, por unanimidade, que se aplica o prazo do referido art. 3º da LC 118/2005 somente às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, o que não é o caso dos autos.

4. A restituição dos valores indevidamente recolhidos tem assento no art. 165 do CTN, que assegura ao contribuinte o direito à devolução total ou parcial do tributo, seja em decorrência de pagamento indevido ou a maior.

5. Na forma da Lei nº 8.383/91, é possível a compensação dos valores pagos indevidamente com prestações vincendas das próprias contribuições, extinguindo-se o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (art. 150, § 1º, do CTN). Saliento, entretanto, que relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, admite-se a compensação com débitos oriundos de quaisquer tributos e contribuições administrados por este órgão, de acordo com a nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637, de 30-12-2002.

6. Cuidando-se de tributo objeto de contestação judicial, para que a compensação tenha o condão de operar a extinção do crédito tributário, deve ser efetivada depois do trânsito em julgado da decisão.

7. A Lei nº 9.430/96 não derogou o art. 66 da Lei nº 8.383/91, no que se refere aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, podendo o contribuinte escolher o regime de compensação que lhe convier.

8. Optando o contribuinte pelo regime da Lei nº 8.383/91, deve compensar o crédito com prestações vincendas de tributo da mesma espécie e destinação constitucional, a partir do trânsito em julgado, extinguindo-se o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação.

9. Se o contribuinte escolher pelo sistema da Lei nº 9.430/96, pode compensar com qualquer tributo ou contribuição arrecadado pela Receita Federal, porém deve apresentar declaração na via administrativa e submeter-se às regras postas na Lei, inclusive a que proíbe a utilização do crédito antes do trânsito em julgado da sentença.

10. O provimento judicial limita-se a declarar o direito do contribuinte a realizar a compensação, seja nos moldes da Lei nº 8.383/91, seja de acordo com a Lei nº 9.430/96, sem que isso implique antecipação ou substituição do juízo administrativo.

11. A correção monetária deve incidir sobre os valores desde a data do pagamento indevido - por aplicação do entendimento assentado pela Súmula nº 162 do STJ - com incidência da taxa SELIC, aplicável a partir de 01/01/96, excluindo-se qualquer índice de correção monetária ou juros de mora (art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95).

12. Em havendo sucumbência recíproca, compensam-se os honorários advocatícios, cada parte arcando com a verba honorária de seus respectivos patronos.

13. Apelação desprovida e remessa oficial provida em parte.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e dar provimento parcial à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 27 de setembro de 2006.

RELATÓRIO

Móveis Kappesberg Ltda. ajuizou ação ordinária pretendendo a declaração de inexistência do PIS e da COFINS nos moldes das bases de cálculo introduzidas pelas Leis nºs 9.718/98, 10.637/2002 e 10.833/2003, com o reconhecimento do direito à compensação/restituição dos valores recolhidos indevidamente a esse título a partir de fevereiro de 1999.

Alegou que a Lei nº 9.718/98 incluiu na base de cálculo do PIS e da COFINS outras receitas que não aquelas integrantes do conceito de faturamento previsto nas respectivas LC nº 07/70 e LC nº 70/91. Referiu que a EC nº 20/98 não tem o condão de retroagir e convalidar vícios da Lei nº 9.718/98, sendo esta inconstitucional desde sua edição. Argumentou que as alterações da base de cálculo das contribuições em apreço promovidas pelas Leis nºs 9.718/98, 10.637/2002 e 10.833/2003 contrariam os conceitos de direito privado, em violação ao art. 110 do CTN, bem como a definição de faturamento já explicitada pelo STF. Sustentou a impossibilidade de uma lei ordinária modificar dispositivo de lei complementar, por afronta ao princípio da hierarquia das leis estampado no art. 59 da CF.

Regularmente processado o feito, sobreveio sentença, às fls. 105-110, julgando procedente o pedido para declarar o direito da requerente à restituição ou compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de contribuição ao PIS e à COFINS, com base no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, a ser a compensação efetuada com tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, devendo a autora submeter o procedimento ao disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC, condenada a União à restituição das custas adiantadas pela demandante e ao pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em 10% sobre o valor da causa.

A União Federal interpôs recurso de apelação, às fls. 113-122, alegando, primeiramente, a ocorrência da prescrição quinquenal prevista na LC nº 118/2005. Sustentou, em breve relato, que o art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 permanece vigente, uma vez que foi objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF somente pela via difusa, com efeitos inter partes, sendo que apenas após a resolução do Senado Federal é que surtirá efeitos perante todos.

Com contra-razões (fls. 125-140), subiram os autos a esta Corte, ainda, por força da remessa oficial.

É o relatório.

Peço dia.

VOTO

A Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, §1º, ao estabelecer a base de cálculo do PIS e da COFINS, ampliou a definição de faturamento, considerando-o como 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’.

De fato, não se desconhece que, após ampla e reiterada discussão sobre a inovação introduzida pelo referido dispositivo, este Tribunal firmou posicionamento, em julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 1999.04.01.080274-1/SC, pela constitucionalidade da modificação da base de cálculo do PIS e da COFINS introduzida pela Lei nº 9.718/98, porquanto inserida no conceito de receita bruta.

Ocorre, contudo, que o Supremo Tribunal Federal, em recente decisão prolatada no julgamento dos Rext 357950/RS, rel. orig. Min. Marco Aurélio, e RExt 346084/PR, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, em sessão realizada no dia 09.11.2005, rematou a controvérsia declarando a inconstitucionalidade do alargamento da definição de faturamento como base de cálculo do PIS e da COFINS promovida pelo §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98.

A propósito, vale transcrever o texto extraído do Informativo do STF nº 408, in verbis:

Concluído julgamento de uma série de recursos extraordinários em que se questionava a constitucionalidade das alterações promovidas pela Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da COFINS e do PIS, cujo art. 3º, § 1º, define o conceito de faturamento ("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.") - v. Informativos 294, 342 e 388. **O Tribunal, por unanimidade, conheceu dos recursos e, por maioria, deu-lhes provimento para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98.** Entendeu-se que esse dispositivo, ao ampliar o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita, violou a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, b, da CF, na sua redação original, que equivaleria ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF. Ressaltou-se que, a despeito de a norma constante do texto atual do art. 195, I, b, da CF, na redação dada pela EC

20/98, ser conciliável com o disposto no art. 3º, do § 1º da Lei 9.718/98, não haveria se falar em convalidação nem recepção deste, já que eivado de nulidade original insanável, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. Afastou-se o argumento de que a publicação da EC 20/98, em data anterior ao início de produção dos efeitos da Lei 9.718/98 - o qual se deu em 1º.2.99 em atendimento à anterioridade nonagesimal (CF, art. 195, § 6º) -, poderia conferir-lhe fundamento de validade, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação (28.11.98), portanto, 20 dias antes da EC 20/98. Reputou-se, ademais, afrontado o § 4º do art. 195 da CF, se considerado para efeito de instituição de nova fonte de custeio de seguridade, eis que não obedecida, para tanto, a forma prescrita no art. 154, I, da CF ("Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;").RE 357950/RS, rel. orig. Min. Marco Aurélio (RE-357950).RE 346084/PR, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, 9.11.2005. (RE-346084).

Malgrado outro tenha sido o entendimento deste Tribunal sobre a matéria, a discussão perde relevância ante a nova orientação dada pela Suprema Corte, órgão máximo para resolver as questões relativas à compatibilidade formal e material das leis frente à Constituição Federal, no sentido de ser inconstitucional a exigência do PIS e da COFINS nos termos da base de incidência trazida pela Lei nº 9.718/98. Deixo, portanto, de argüir a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 ao Plenário desta Corte, em atendimento ao art. 481, parágrafo único, do CPC.

Com efeito, as subseqüentes Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, resultado da conversão das respectivas Medidas Provisórias nº 65 e 135, mantiveram a base de cálculo do PIS e da COFINS definida anteriormente pela Lei nº 9.718/98, assim compreendida como o resultado da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, mas instituíram a cobrança não-cumulativa dessas contribuições, permitindo o abatimento de vários créditos. Contudo, foram excluídas dessa nova sistemática de cálculo as instituições financeiras, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, as optantes pelo Simples, as imunes a impostos, dentre outras pessoas jurídicas e grandezas econômicas mencionadas no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e art. 10º da Lei nº 10.833/2003, que devem permanecer sujeitas às normas da legislação vigente anteriormente a essas Leis.

Ressalte-se, outrossim, que não há falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade na ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS promovida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, visto que promovida posteriormente à nova redação dada ao art. 195, I, b, da CF, dada pela EC nº 20/98, que consignou serem a receita ou o faturamento expressões equivalentes.

Não prospera, igualmente, o argumento de que uma lei ordinária não tem o condão de modificar uma lei complementar. É posição pacífica nesta Corte que a LC nº 07/70 foi recepcionada como se fosse lei ordinária, bem como que a LC nº 70/91, na verdade, é materialmente lei ordinária, necessitando para a sua alteração de normas da mesma hierarquia. Não há falar, na hipótese, em inconstitucionalidade formal da lei ordinária modificadora, porquanto as matérias para as quais se reclama a veiculação por lei complementar encontram previsão no próprio texto Constitucional, não estando as contribuições ao PIS e a COFINS enquadradas nessa exigência.

*Forçoso destacar, por oportuno, que o STF já se pronunciou no sentido de que a eficácia do provimento judicial em controle concentrado, entendimento que pode ser aplicado ao controle concreto, por analogia, **passa a valer a partir da publicação, no DJU, da ata de julgamento**, e não do trânsito em julgado do*

acórdão. Nesse sentido, imperioso transcrever trecho do voto do Min. Celso de Mello, em que foi Relator na Rcl 3309, pub. DJU de 4.8.2005, no qual cita precedentes da Suprema Corte que serviram de fundamento para sua decisão:

‘(...) O extremo relevo que assumem as consequências jurídicas decorrentes da suspensão cautelar da aplicabilidade de atos normativos, quando impugnados em sede de controle concentrado de constitucionalidade, impõe que se defina o "dies a quo" a partir do qual a decisão desta Suprema Corte passa a ter eficácia. Cabe lembrar, neste ponto, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar questão de ordem suscitada na ADI 711/AM, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, definiu, como termo inicial da plena instauração de eficácia da medida cautelar concedida em ação direta, a data em que publicada, no Diário da Justiça da União, a ata da sessão do respectivo julgamento, ressalvadas as hipóteses excepcionais indicadas no precedente referido: "Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida cautelar deferida. Questão de Ordem. 2. A decisão que concede medida cautelar, em ação direta de inconstitucionalidade, possui eficácia, 'ex nunc'. Com a concessão da liminar, o ato normativo impugnado fica com sua eficácia suspensa, até o julgamento final. (...) 4. O deferimento da medida cautelar produz seus efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento no Diário da Justiça da União.(...)" (grifei) (...) Não foi por outra razão que esta Suprema Corte, ao julgar a Rcl 2.576/SC, Rel. Min. ELLEN GRACIE, reiterou essa orientação, assinalando, então, que se revela "Desnecessário o trânsito em julgado para que a decisão proferida no julgamento do mérito em ADI seja cumprida", sendo de aplicar-se, ainda, "(...) o critério adotado por esta Corte, quando do julgamento da Questão de Ordem, na ADI 711, em que a decisão, em julgamento de liminar, é válida a partir da data da publicação no Diário da Justiça da ata da sessão de julgamento" (grifei) (...). Concedida a medida cautelar (que se reveste de caráter temporário), a eficácia ex nunc (regra geral) 'tem seu início marcado pela publicação da ata da sessão de julgamento no Diário da Justiça da União (...)(ADIn 711-AM (Questão de Ordem), Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA) (...)." (RTJ 164/506-509, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno) (...) Esse mesmo entendimento é também perfilhado pelo eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI ("Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional", p. 67, item n. 3.4, 2001, RT),(...) "O termo inicial da eficácia da liminar é, em regra, o da data da publicação, no Diário de Justiça da União, da ata da sessão de julgamento em que a medida foi deferida, ressalvada decisão expressa em outro sentido." (grifei) (...). Vê-se, desse modo, considerada a orientação jurisprudencial acima referida, que a eficácia da decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, tal como proferida na ADI 2.409-MC/ES (eficácia "ex nunc"), passou a operar somente a partir do dia 20/03/2002, data em que foi publicada, no DJU, a ata pertinente à sessão de julgamento daquele processo de fiscalização abstrata de constitucionalidade, o que permite reconhecer que a prática dos atos ora reclamados não se pôs em conflito com o acórdão que deferiu a medida cautelar na já mencionada ADI 2.409-MC/ES (...).

Prescrição

Ante a natureza tributária das contribuições ora enfocadas (PIS e COFINS), não se aplica a prescrição quinquenal prevista no Decreto nº 20.910/32. A regra especial prevalece sobre a geral, incidindo as disposições específicas do Código Tributário Nacional sobre prescrição e decadência.

Neste passo, cuida-se, na espécie, de tributo sujeito a lançamento por homologação, no qual o contribuinte antecipa o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa; somente depois de feito o recolhimento é que o Fisco

constatará a sua regularidade, dependendo a extinção do crédito de posterior homologação do lançamento (art. 150, caput e § 1º, do CTN). Não havendo a homologação expressa, considera-se definitivamente extinto o crédito no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, ocorrendo o que se denomina de homologação tácita (art. 150, § 4º, do CTN).

Assim, o prazo de cinco anos para pleitear a restituição, contado da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), inicia a fluir a partir da data em que ocorrer a homologação do lançamento. Diante da homologação tácita, dispõe o contribuinte do prazo de dez anos para postular a restituição, a partir do fato gerador, cinco dos quais relativos à homologação tácita e os outros cinco ao prazo prescricional propriamente dito. Neste sentido, há farta jurisprudência do Colendo STJ, expressa no REsp nº 171.999/RS (Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 14-12-98), Embargos de Divergência no REsp nº 54.380-9/PE (Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU 07-08-95), REsp nº 134.732/RS (Rel. Min. Hélio Mosimann, DJU 18-11-96), REsp nº 120.939/RS (Rel. Min. Peçanha Martins, DJU 20-10-97).

No caso, ajuizada a demanda em 08 de junho de 2005, não há parcelas atingidas pela prescrição.

Por outro lado, descabe a invocação da Lei Complementar nº 118/2005, já que, examinando a matéria, a Primeira Seção do e. Superior Tribunal de Justiça, em julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327043, decidiu, por unanimidade, que se aplica o prazo do referido art. 3º somente às ações ajuizadas após 09 de junho de 2005, o que não se verifica na hipótese dos autos.

Repetição do indébito

A modalidade de restituição dos valores indevidamente recolhidos tem assento no art. 165 do CTN, que assegura ao contribuinte o direito à devolução total ou parcial do tributo, seja em decorrência de pagamento indevido ou a maior.

Assim, tanto a compensação como a restituição via precatório são modos de se efetuar a repetição do tributo declarado indevido. Todavia, considerando que nesta fase processual o provimento jurisdicional limita-se ao reconhecimento do direito à repetição do indébito pretendido, bem como em traçar os parâmetros para apuração do montante a ser devolvido, nada impede que, quando da execução do julgado, seja facultado ao contribuinte optar pela forma de restituição por meio de precatório ou compensação, de acordo com o que lhe for mais favorável, consoante o disposto no §2º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Compensação

A compensação, segundo o art. 170 do CTN, constitui modalidade de extinção do crédito tributário, na qual o contribuinte obrigado ao pagamento do tributo é credor da Fazenda Pública. Os principais regimes de compensação são estabelecidos pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 e pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, com características, requisitos e efeitos próprios. O contribuinte não pode criar um regime misto, em que combine apenas os aspectos que lhe são mais favoráveis.

Regime da Lei nº 8.383/91

A Lei nº 8.383/91, no art. 66, autorizou a compensação de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciários, pagos indevidamente ou a maior, mesmo quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, no recolhimento da importância correspondente a períodos subseqüentes, condicionando, no § 1º, que seja feita entre tributos e contribuições da mesma espécie.

Cuida-se de uma compensação de futuro crédito tributário (logo, de crédito não constituído ainda) com um crédito que tem o contribuinte perante a Fazenda em virtude de pagamento indevido de tributo. Da mesma forma que o pagamento antecipado, a compensação referida no art. 66 da Lei nº 8.383/91 extinguirá o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação, conforme art. 150, § 1º, do CTN. O sujeito passivo da relação tributária compensa os créditos por sua conta e risco, assumindo a responsabilidade de seu ato. Uma vez que não é necessário provocar a via administrativa, o contribuinte deve informar o procedimento compensatório na DCTF, GFIP ou documento equivalente. Se o Fisco constatar irregularidade, deve realizar lançamento de ofício, dentro do prazo legal (CTN, art. 150, § 4º), pois não há falar em confissão de dívida quanto ao débito quitado através da compensação.

A condição imposta no § 1º do art. 66 da Lei deve ser entendida como tributos e contribuições com a mesma espécie e destinação constitucional, porquanto o encontro de contas far-se-á perante o ente responsável pela arrecadação, fiscalização e lançamento do tributo. Há outra razão de ordem financeira: se o tributo que for compensado tiver destinação diversa daquele que já foi pago indevidamente, não se estará mantendo o equilíbrio das receitas tributárias, imprescindível para a distribuição destas receitas.

Nesse regime, somente pode haver a compensação de prestações vincendas, isto é, posteriores ao pagamento indevido, desde que não se trate, obviamente, de crédito tributário constituído na forma da lei.

O art. 170-A do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial antes do trânsito em julgado da sentença, é aplicável a sentenças proferidas após a vigência deste dispositivo. Quando o pedido fundamenta-se na invalidade de dispositivo de lei, é necessário que o crédito seja determinado quanto ao seu objeto e certo quanto à sua existência, condição esta alcançada tão-somente por ocasião da chancela do Poder Judiciário sobre a tese defendida pelo contribuinte.

Regime da Lei nº 9.430/96

O art. 74 da Lei nº 9.430/96 aplica-se apenas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, admitindo a compensação com débitos oriundos de quaisquer tributos e contribuições administrados por este órgão. A Lei nº 10.637/2002 alterou significativamente o regime legal, que, embora seja em alguns pontos semelhante ao da Lei nº 8.383/91, difere substancialmente em outros. Transcrevo o inteiro teor do dispositivo, com as modificações supervenientes, destacando as diferenças:

‘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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)'

Enfatizo que, mesmo na vigência da Lei nº 10.637/2002, é imprescindível a declaração de compensação, por meio de procedimento administrativo adequado (DCOMP). A mera informação na DCTF, portanto, não equivale à Declaração de Compensação, devendo o contribuinte submeter-se ao crivo da Secretaria da Receita Federal. A principal diferença em relação ao regime da Lei nº 8.383/91, porém, diz respeito aos efeitos da compensação. Caso não seja homologada a compensação e o contribuinte não manifeste inconformidade, a Receita pode inscrever em dívida ativa o que foi declarado e cobrar o débito, sem prévio lançamento, pois a declaração de compensação constitui confissão de dívida. Além disso, o § 12 do art. 74 enumera várias situações em que a compensação será considerada não declarada, ou seja, sequer haverá decisão posterior não homologatória; o fisco simplesmente vai ignorar a declaração. Insta mencionar que o art. 170-A do CTN também é aplicável à compensação prevista na Lei nº 9.430/96, permitindo-se ao contribuinte valer-se de seus créditos depois do trânsito em julgado da sentença.

A Lei nº 9.430/96 não derogou o art. 66 da Lei nº 8.383/91, no que se refere aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. O contribuinte pode escolher o regime que lhe convier, pois, inexistindo antagonismo entre ambos, sua coexistência é admissível. O que é absolutamente vedado é mesclar elementos dos dois. O provimento judicial, portanto, limita-se a declarar o direito do contribuinte a realizar a compensação, seja nos moldes da Lei nº 8.383/91, seja de acordo com a Lei nº 9.430/96, sem que isso implique antecipação ou substituição do

juízo administrativo. Obviamente que, optando o contribuinte pelo regime da Lei nº 8.383/91, deve compensar o crédito com prestações vincendas de tributo da mesma espécie e destinação constitucional, a partir do trânsito em julgado. Se escolher pelo sistema da Lei nº 9.430/96, pode compensar com qualquer tributo ou contribuição arrecadado pela Receita Federal, porém deve apresentar declaração na via administrativa e submeter-se às regras postas na Lei, inclusive a que proíbe a utilização do crédito antes do trânsito em julgado da sentença.

Correção monetária

Prosseguindo, anoto que os valores deverão ser corrigidos monetariamente desde a data do pagamento indevido - por aplicação do entendimento assentado pela Súmula nº 162 do STJ - com incidência da taxa SELIC, índice aplicável a partir de 01/01/96, excluindo-se qualquer outro indicador de correção monetária ou juros de mora (art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95). No particular, aponto, ainda, que a partir do advento da Lei nº 9.250/95, legalmente estabelecido que a atualização dos valores compensados segundo a sistemática do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 observará a forma do citado artigo 39, § 4º.

Honorários advocatícios

Esclareço, inicialmente, que a sentença foi de parcial procedência e não de procedência total do pedido como consignado às fls. 105-110, haja vista que o pedido da autora de declaração de inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS promovido pelas respectivas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não foram reconhecidos pela r. decisão monocrática.

Portanto, merece reparos a condenação da União ao pagamento dos honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa. Considerando que, na hipótese, as partes foram reciprocamente sucumbentes, os honorários advocatícios hão de ser compensados, sendo que cada litigante deve arcar com a verba honorária devida aos seus correspondentes patronos, em atendimento ao art. 21, caput, do CPC.

*Ante o exposto, voto no sentido de **negar provimento à apelação da União e dar provimento parcial à remessa oficial** para ressaltar que a compensação do indébito deve aguardar o trânsito em julgado, em atendimento ao art. 170-A do CTN, bem como para reconhecer a sucumbência equivalente das partes, tudo nos termos da fundamentação precedente.” (grifos no original)*

Reproduzidas integralmente as decisões judiciais proferidas na ação em comento, constata-se que, de fato, a inconstitucionalidade *in genere* do conceito de faturamento trazido pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que interessam ao deslinde da celeuma aqui presente, foi lá deduzida, manifestando-se o Poder Judiciário, em decisão definitiva, pela sua higidez, isto é, que o conceito de faturamento nelas veiculados **não** ofende a Constituição Federal de 1988.

Cumprido registrar que a opção pela via judicial configura renúncia ao direito de recorrer ou desistência do recurso interposto, na esfera administrativa, quanto à questão submetida à apreciação daquela instância, como se extrai do art. 1º, § 2º do Decreto-Lei nº 1.737/79, *in verbis*:

“Art 1º - Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:

I - relacionados com feitos de competência da Justiça Federal;

II - em garantia de execução fiscal proposta pela Fazenda Nacional;

III - em garantia de crédito da Fazenda Nacional, vinculado à propositura de ação anulatória ou declaratória de nulidade do débito;

IV - em garantia, na licitação perante órgão da administração pública federal direta ou autárquica ou em garantia da execução de contrato celebrado com tais órgãos.

§ 1º - O depósito a que se refere o inciso III, do artigo 1º, suspende a exigibilidade do crédito da Fazenda Nacional e elide a respectiva inscrição de Dívida Ativa.

§ 2º - ***A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.*** (destcado)

6.830/80: Não discrepa, quanto a substância, o art. 38, parágrafo único da Lei nº

“Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.” (destacado)

Desta Casa, cito o verbete da súmula CARF nº 1 (*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial*) e o art. 78, § 2º, *in fine* do seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

“Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

(...)

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

(...)” (destacado)

Portanto, a inconstitucionalidade do conceito de faturamento previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não serão examinadas nesta oportunidade, em vista das Súmulas CARF nºs 1 e 2.

Assim, considerando que a autuação abarca o período de abril a junho/2004, quando vigente a Lei nº 10.833/03, com apuração da Cofins no regime não cumulativo, a

incidência se dá sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, assim entendida 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, a teor do art. 1º, § 1º do diploma em referência, o que, em tese, albergaria a receita com a cessão de créditos de ICMS a terceiros.

No entanto, essa matéria foi alvo de manifestação do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, com efeito *erga omnes*, no RE 606.107/RS, de 22/05/2013 e trânsito em julgado em 10/12/2013, plenamente aplicável ao caso vertente, porque não deduzido esse assunto, *in specie*, na ação judicial proposta pelo recorrente:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF) . Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum

subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.”

Consoante art. 62, § 2º do RICARF/15 (Portaria MF 343/15), as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de maneira que a parcela referente à cessão de créditos de ICMS, ainda que não fosse a decisão prolatada no PA 13055.000078/2004-72, deveria ser excluída da autuação por força desse aresto.

Por derradeiro, ainda que despiciente, mas a título de registro, o emprego do instituto da retroatividade benigna, pela superveniência dos arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 12.058/2009 (?), como pugnado pelo recorrente, não se aplica à situação dos autos, pois nada prevêem sobre a exclusão das transferências onerosas de ICMS das bases de cálculo do PIS/Pasep e Cofins, papel esse que coube à Lei nº 11.945/09, que através de seu art. 17, deu nova redação ao art. 1º, § 3º da Lei nº 10.833/03, que rege a Cofins não cumulativa, para inserir, dentre as exclusões da base de cálculo, as receitas “decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996”, entretanto, segundo a própria Lei nº 11.945/09, esse dispositivo somente passou a produzir efeitos a partir de 01/01/2009 (art. 33).

Logo, prevendo as disposições legais data futura para deflagração de seus efeitos, logicamente, não se está diante de norma **expressamente** interpretativa, como exige o art. 106, I do Código Tributário Nacional, a atrair a retroatividade benigna.

Outrossim, como antecipado, as glosas pela apropriação de créditos por encargos de depreciação de bens adquiridos no exterior e insumos não utilizados na produção (devolução de compras) não foi contestada em seu mérito, mas tão-somente por via reflexa, mediante preliminar de nulidade formal do lançamento, já devidamente rechaçada.

Com essas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação os valores relativos à cessão de créditos de ICMS a terceiros.

Robson José Bayerl