



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

Processo nº 11065 907141/2008-82
Recurso nº 523.600 Voluntário
Acórdão nº 3803-000.900 – 3ª Turma Especial
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente INDÚSTRIA DE BORDADOS SCHUCH LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/05/2000

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Direitos creditórios pleiteados via Declaração de Compensação. Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, é essencial a comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/05/2000

BASE DE CÁLCULO: EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A TERCEIROS IMPOSSIBILIDADE

O art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, ao prever a exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, constituiu norma de eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, que não produziu efeitos porque revogada antes de regulamentada.

BASE DE CÁLCULO: EXCLUSÃO DO ICMS

Sem previsão legal e sendo o ICMS componente do preço das mercadorias e produtos impossível sua exclusão da base de cálculo da Cofins. Mesmo em face da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, tal suspensão de eficácia não alcançou o § 2º, do qual decorre, *a contrario sensu*, a incidência sobre o ICMS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Rangel Pennucci Fiorin.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique Martins de Lima, Hélcio Lafetá Reis, Rangel Perucci Fiorin e Daniel Maurício Fedato.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 10-20.938, de 11 de setembro de 2009, da DRI-Porto Alegre/RS, fls. 55/56, que não reconheceu o direito creditório deduzido em declaração de compensação e não homologou as compensações declaradas e determinou a cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Apresentar manifestação de inconformidade, a interessada alegou que ao fazer levantamento de importâncias pagas a título de Pis e Cofins, conforme disposição da Lei 9.718/98, constatou valores pagos a maior. Contestando o conceito de receita bruta e a tributação sobre a totalidade das receitas, instituído pela lei acima referida, afirmou que houve tributação indevida sobre valores repassados a terceiros, que deveriam ter sido excluídos da base tributável com base no disposto no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/1998, o que teria gerado débitos compensáveis.

Aduziu, ainda, que houve hurta à lei pela falta de regulamentação do dispositivo retrocitado, o que geraria majoração indevida do tributo.

Reclama também crédito decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo.

Cientificada da decisão em 11 de fevereiro de 2010, irresignada, apresentou o recurso voluntário de fls. 61 a 77, em 15 de fevereiro de 2010, em que evoca o mesmo fundamento jurídico com que respaldou sua manifestação de inconformidade, em nada reforçando seus argumentos quanto à eficácia do dispositivo legal da Lei nº 9.718/98, acima referido.

Pede, ao final, que seja recebido e conhecido o presente recurso voluntário, para o fim de dar-lhe provimento e, reconhecido o seu direito creditório declarar homologadas as suas compensações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade. Portanto dele conheço.

Toda a controvérsia centra-se na consideração da (in)eficácia do disposto no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/1998, decorrendo todo o crédito utilizado pela contribuinte na compensação, da exclusão dos valores transferidos a terceiros da base de cálculo da contribuição para a COFINS.

Não assiste razão à Recorrente. Embora inquestionável a validade da norma, porquanto adequado o processo de inserção de sua proposição jurídica no ordenamento pátrio, a questão presente encontra barreira no plano de eficácia do Direito posto.

Na linha do positivismo analítico, bem delineado por BOBBIO, é entendimento consabido que a validade de uma norma preceinde do fato da mesma ser ou não efetivamente aplicada na sociedade, vez que na concessão de um Direito pelo Estado, embora tido como legítimo, não se induz o elemento eficácia.

O inciso III, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não é norma autoaplicável, portanto ela, por si, não soporta as pretensões da recorrente, tal como já decidido pela instância de piso, pois o legislador conferiu ao Poder Executivo o desenho dos contornos de como se deveria dar a exclusão de receitas.

Ambas as Turmas de Direito Público do STJ (1ª e 2ª) convergem no sentido de que o art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, nunca ostentou eficácia plena, porque dependente - desde sua origem - de norma regulamentadora ulterior do Poder Executivo, jamais editada;

TRIBUTÁRIO PIS E COFINS INCIDÊNCIA SOBRE
RECEITAS TRANSFERIDAS PARA OUTRAS PESSOAS
JURÍDICAS LEI 9.718/91, ART. 3º, § 2º, III NORMA DE
EFICÁCIA LIMITADA AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO

1. É de subença que, na dicotomia das normas jurídico-tributárias, há as cognominadas leis de eficácia limitada ou condicionada. Consoante a doutrina do tema, 'as normas de eficácia limitada são de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a eficácia'. Isto porque, 'não revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem, estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de agüentar que a legislatura, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem'.

2. A lei 9718/91, art. 3º, § 2º, III, optou por delegar ao Poder Executivo a missão de regulamentar a aplicabilidade desta norma. Destarte, o Poder Executivo, competente para a expedição do respectivo decreto, queda-se inerte, sendo certo que, exercendo sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a referida disposição do universo jurídico, através da Medida Provisória 1991-18/2000, numa manifestação inenunciável de asseio de sua inconveniência tributária.

3. Compunha o art. 3º, § 2º, III, da Lei supracitada tenha ostentado vigência, eficácia, ante a ausência de sua imprescindível regulamentação. Assim, é cediço na Turma que "se o comando legal inserido no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2001".

4. Deveras, é feito ao legislador, ao outorgar qualquer benefício tributário, condiciona o seu gozo. Tendo o legislador optado por delegar ao Poder Executivo a tarefa de estabelecer os contornos da isenção concedida, também essa decisão encontra amparo na sua autonomia legislativa.

5. Consequentemente, "não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que antecede ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS. "In casu", o legislador não pretende a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende o recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência."

6. Precedentes das Primeira e Segunda Turmas REsp 644969 / SC, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 27/09/2004, REsp 507876 / RS, deste relator, DJ de 15/03/2004, REsp 415-452, Rel. Min. José Delgado, DJ de 10/05/2003.

7. Recurso Especial provido.

A decisão acima produz a melhor interpretação, ao determinar que o citado dispositivo, não produziu eficácia no período em que vigente – até ter sido revogado pelo art. 47, IV, "b", da MP nº 1.991-18, de 09 de junho de 2000, atual MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 – em virtude da ausência de regulamentação.

Quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins e do Pis, igualmente não tem razão a recorrente. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS estava se encontrava inserta na norma contida no parágrafo único do art. 2º da LC 70/91, assim enunciado:

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

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

a) do imposto sobre produtos industrializados quando destacado em separado no documento fiscal,

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente"

Se o legislador precisou excepcionar o IPI, quando destacado em nota fiscal, da base de cálculo da COFINS, é porque estaria ele naturalmente incluído na norma de incidência desenhada neste artigo. Como o mesmo não foi feito com o ICMS, legitimou-se o entendimento de que estava ele contido na base impositiva da contribuição sobre o faturamento.

Posteriormente, esta norma de incidência passou a ser dessumida, *a contrario sensu*, do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, *verbis*:

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

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

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, ()" (grifo nosso)

Note-se que a lei só permite a exclusão do ICMS da base impositiva das contribuições em exame quando foi ele pago em regime de substituição tributária. Logo, não sendo o valor pago a título de ICMS neste regime de tributação, não deve ser ele deduzido da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASLP,

Importa ressaltar que somente o parágrafo primeiro, do art. 3º, da Lei 9.718/98 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento de diversos recursos extraordinários, e não o parágrafo segundo. A validade deste não foi infirmada pela dita declaração de inconstitucionalidade e desta decorre a validade da inclusão do ICMS na base de cálculo de ambas as contribuições.

Deve-se anotar, ainda, para reforço desse entendimento, que após a inovação constitucional conduzida pela EC 20/98, a Lei 10.637/2002, em seu art. 1º, repetiu a norma contida no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 e fixou como base de cálculo da Contribuição para o PIS "o total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas", abrangendo, assim, receitas outras que "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza". E no § 3º, ao delimitar a base de cálculo lista o que deixa de integrar as receitas a que se refere o artigo, não constando dos seus incisos o ICMS, nem agora o IPI destacado na nota fiscal, como antes.

De modo que nada a há a reformar a decisão de piso neste ponto.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das sessões, 27 de outubro de 2010

Belchior Melo de Sousa