



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 11070.000161/2005-17
Recurso nº 154.033 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 203-13.659
Sessão de 03 de dezembro de 2008
Recorrente Supermercado Master Ltda.
Recorrida DRJ- Santa Maria/RS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/02/2004

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI.

O juízo sobre inconstitucionalidade da legislação tributária é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

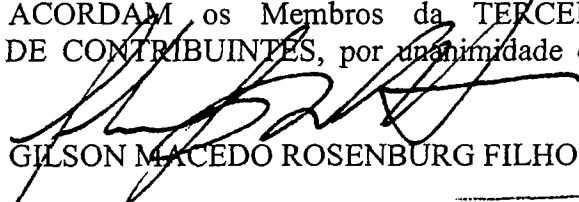
BASE DE CÁLCULO.

Considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, condição resolutória para a sua eficácia, e que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, e que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para a COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

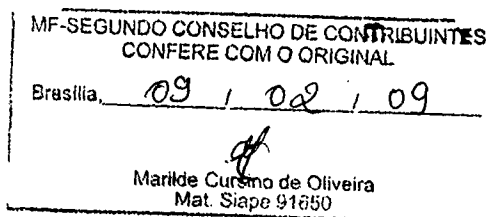
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

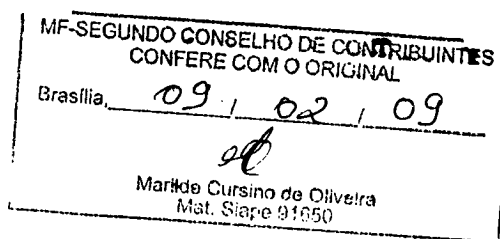

GILSON MACÊDO ROSENBERG FILHO

Presidente e Relator

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	09 / 02 / 09
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650	

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.





Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de controle, verificação e acompanhamento de compensações efetuadas conforme DCTFs entregues relativamente a trimestres entre 01/2002 e 01/2004, referentes ao PIS e à COFINS, constando, também, a realização de compensações através de Declarações de Compensação, tudo no montante de R\$ 287.843,20, inferindo-se que todas aquelas estavam amparadas no entendimento de que a empresa teria direito de excluir da base de cálculo daquelas contribuições as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas, com fundamento no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718, de 1998, conforme fls. 01/213.

Às fls. 215/216 estão anexadas planilhas relativas ao PIS e à COFINS, bem como à fl. 217 consta despacho produzido pela SAORT da Delegacia de origem encaminhando o processo para verificação pela Seção competente.

À fl. 222 está anexada planilha, bem como às fls. 223/227 consta Termo de Constatação Fiscal produzido pela Seção de Fiscalização, resultante da verificação das informadas ou declaradas compensações. Foram anexados, ainda, extratos comprovando a situação fiscal e cadastral da empresa (fls. 229/237).

Às fls. 240/248 está anexado o Despacho Decisório DRF/SAO de 28/03/2005, onde o Sr. Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo (RS) decidiu não homologar as compensações efetuadas pela empresa relativamente a débitos de COFINS correspondentes aos meses de 01/2002 a 02/2004, bem como do PIS correspondentes aos meses de 01 a 12/2002, tendo em vista a inexistência dos créditos utilizados. Intimou a contribuinte a efetuar o pagamento dos débitos no prazo de trinta dias, assegurando-lhe o direito de apresentação de manifestação de inconformidade.

A contribuinte tomou ciência daquele despacho em 08/04/2005, conforme AR de fl. 250.

Não conformada com aquele despacho, a contribuinte apresentou em 02/05/2005 – fls. 253/273 – sua manifestação contrária, onde aponta os seguintes argumentos:

DOS FATOS

- os créditos fiscais que são debatidos e que foram objeto das compensações não homologadas pela autoridade administrativa, dando origem ao Despacho Decisório ora repudiado, são provenientes de recolhimentos de PIS e de COFINS considerados indevidos.*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09 / 02 / 09

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

AS EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO PARA A APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS, APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.718/98

- o PIS e a COFINS historicamente incidiram sobre o faturamento das empresas, sendo que esta situação perdurou até o advento da Lei nº 9.718, de 1998, que introduziu profundas alterações na natureza jurídica daquelas contribuições, especialmente no que diz respeito às suas bases de cálculo;
- aquela legislação revogou parte das LCs nº 07, de 1970, e 70, de 1991, sendo que a base impositiva das contribuições passou a ser a receita bruta das empresas, que foi equiparada ao faturamento para fins de incidência de tributos;
- fala sobre o conceito de receita bruta, transcrevendo parcialmente o art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;
- o fisco desconsidera o comando contido na lei, eis que exige o tributo com base na totalidade das receitas, sem permitir as deduções previstas, ao argumento de que não foram editadas as normas regulamentadoras previstas no texto legal;
- nenhuma norma regulamentadora pode dispor sobre a base de cálculo de tributos, na espécie contribuição social, visto que esta matéria é constitucionalmente reservada à lei, em obediência ao princípio da legalidade tributária;
- o art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, foi construído de forma lógica e coerente, sendo que somente a leitura integrada de todo o seu teor é que permite delimitar com precisão o seu conteúdo e alcance;
- aponta a forma de apuração da base de cálculo das contribuições e refere ao posicionamento do Poder Judiciário.

SOBRE AS DEMAIS EXCLUSÕES

- o alcance pretendido pelo inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, só será alcançado se, além de excluir os chamados impostos indiretos, for determinado o afastamento da base de cálculo das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas de direito privado. Registra o art. 44 do CC;
- durante o período em que esteve em vigência o dispositivo que permitia as exclusões referidas, não podiam fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas que apenas tinham circulado pela contabilidade das empresas e que foram destinadas a outras pessoas jurídicas;
- no período compreendido entre fevereiro de 1999 e agosto de 2000, todas as receitas que não permaneceram na empresa, sendo destinadas ao custeio de insumos ou serviços adquiridos de outras pessoas jurídicas, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de afronta aos termos do inciso III, § 2º, art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

11070-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09 / 02 / 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siage 91650

• *fala acerca da interpretação literal da norma, apontando o art. 111 do CTN e dizendo que interpretação contrária constitui afronta a texto expresso em lei federal;*

• *todos os valores que apenas transitaram temporariamente pela empresa como receita, e que foram transferidos para outras pessoas jurídicas, devem ser excluídos da base de cálculo para fins de apuração do PIS e da COFINS no período fevereiro de 1999 a agosto de 2000, por absoluto atendimento e autorização expressa do texto normativo.*

DA IMPOSSIBILIDADE DE NORMAS DO PODER EXECUTIVO DISPOREM SOBRE A BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

• *aquele que contrariar a norma legal, mormente o administrador público, estará afrontando diretamente os princípios constitucionais da legalidade e da estrita legalidade tributária, bem como o disposto no art. 99 do CTN. Registra entendimento doutrinário;*

• *decreto executivo não pode fixar critérios para a composição da regra-matriz de tributação, eis que se trata de matéria reservada à lei, em sentido formal, sendo que, ainda que a lei seja omissa quanto a certos aspectos, o que inócorre na espécie, não será permitida a superação desse empecilho através da edição de ato regulamentar. Aponta entendimentos doutrinários;*

• *o art. 3º do CTN veda a discricionariedade administrativa na cobrança de tributos, sendo que a administração pública não possui nenhuma margem de discricionariedade, o que afasta a possibilidade de definição de quaisquer dos aspectos da hipótese de incidência por ato normativo sem força de lei;*

• *a prevalecer o entendimento de que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é inaplicável por falta de regulamentação, estar-se-á admitindo a interferência do Poder Executivo na fixação da base de cálculo de tributos, representando flagrante violação ao ordenamento jurídico pátrio, especialmente ao princípio constitucional da legalidade;*

• *fala do poder de regulamentar expresso na Constituição Federal, apontando o art. 84 e registrando entendimentos da doutrina;*

• *o comando legal inserido no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, prescinde de qualquer regulamentação a ser expedida pelo Poder Executivo, mormente em face do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, que exige lei para a definição da alíquota, base de cálculo e hipótese de incidência de quaisquer tributos, salvo es exceções expressas;*

• *em relação ao período em que esteve em vigor a redação originária do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, tem o direito líquido e certo de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS todas as receitas que tenham ingressado na empresa e, posteriormente, sido transferidas para outras pessoas jurídicas. Aponta excerto doutrinário.*

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL.	
Brasília,	09 / 02 / 09
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sinape 91650	

O PERÍODO DE VIGÊNCIA DO INCISO III DO § 2º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998

- *discorre acerca das correntes interpretativas relativamente aos períodos de fevereiro de 1999 até agosto de 2000 ou de fevereiro de 1999 até a presente data (dois entendimentos), registrando posicionamento doutrinário.*

DA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA MATÉRIA

- *colaciona julgados que entende corroboram a tese que apresenta.*

DO DIREITO À COMPENSAÇÃO

- *a extinção do crédito tributário através da compensação está prevista no inciso II do art. 156 do CTN, sendo que com base neste dispositivo o Congresso Nacional editou a Lei nº 8.383, de 1991, e, posteriormente, a Lei nº 9.430, de 1996. Mais recentemente, tratou do tema a IN SRF nº 210, de 2002, já revogada pela IN SRF nº 460, de 2004;*
- *uma vez reconhecido o direito de recolhimento do PIS e da COFINS nos moldes previstos no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, deve ser reconhecido o seu direito de promover a compensação do montante recolhido indevidamente frente a recolhimentos, vincendos ou vencidos, de tributos federais diretos;*
- *devem ser repelidas as alegações emanadas da autoridade fazendária sobre a legalidade dos créditos fiscais compensados pela empresa, devendo ser plenamente homologadas as aludidas compensações, eis que desprovida de razão a decisão atacada;*
- *os créditos que utilizou em suas declarações de compensação devem ser considerados legalmente válidos, devendo as compensações serem devidamente homologadas pela autoridade pública fazendária, com a extinção do crédito fiscal pretendido pela administração pública, já que foram utilizados para compensação frente a outros tributos federais administrados pela SRF, na forma da lei.*

DO REQUERIMENTO

- *diante dos motivos que expôs, requer:*

a) que seja recebido, processado e conhecido o presente recurso, a fim de que seja julgado e a ele seja dado o merecido provimento, com a reforma da decisão recorrida;

b) a homologação das declarações de compensação apresentadas, objeto do presente recurso, com base no que fundamentou anteriormente;

c) no mérito, o amplo, total e irrestrito provimento a sua manifestação de inconformidade, pelos motivos e fundamentos que apresentou.

- *pede deferimento.*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	09, 02, 09
 Marilda Custódio de Oliveira Mat. Slac: 91650	

Por intermédio do Acórdão nº 18-8.014, de 31/10/2007, às fls. 282/295, a DRJ de Santa Maria negou provimento à manifestação de inconformidade do contribuinte, com a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/02/2004

AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis ou atos, bem como de afronta a princípios constitucionais.

DCTFS. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.

A homologação de compensação de créditos tributários, efetuada pelo próprio sujeito passivo, depende da comprovação da certeza e liquidez dos indêbitos fiscais utilizados por ele.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/02/2004

COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998.

A base de cálculo da COFINS e do PIS, a partir da edição da Lei 9.718, de 1998, passou a ser o faturamento, considerado como a receita bruta das empresas, composto pelas receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, excluindo-se da tributação as hipóteses de dedução e isenção expressamente permitidas em norma legal.

COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS PARA TERCEIROS. INADMISSIBILIDADE.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, não tinha força executória, eis que seu comando era expresso ao remeter a sua efetividade para normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo, sendo que aquele, por meio da edição da Medida Provisória nº 1.991-8, de 2000, revogou o referido inciso sem lhe dar executoriedade.

Solicitação Indeferida.

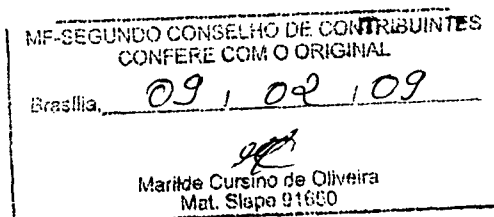
Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário de fls. 301/330, argumentando, em síntese, que:

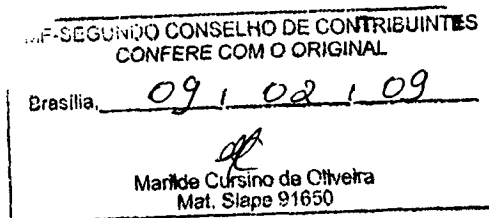
- a) *O artigo 3º da Lei nº 9.718/98 foi construído de forma lógica e coerente, sendo que somente a leitura integrada de todo o seu teor é que permite delimitar com precisão o seu conteúdo e alcance. Seguindo passo a passo a norma legal, veremos que para a apuração da base de cálculo das contribuições o sujeito passivo deve, num primeiro momento, obter a receita bruta da empresa no período. Para tanto, deve proceder ao somatório das grandezas previstas no parágrafo primeiro. Concluída esta parte, o resultado não corresponde a base de cálculo das exações, visto que se faz necessário proceder as exclusões previstas no parágrafo segundo, inclusive aquela estatuída no inciso III, ou seja, as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas. Qualquer outra interpretação da lei diversa dessa implica em tornar sem efeito ou utilidade os termos do inciso III, do parágrafo 2º da Lei nº 9.718/98, contrariando princípio elementar de direito segundo o qual a norma não possui palavras ou termos inúteis;*

- b) *O comando legal inserido no inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 prescinde de qualquer regulamentação a se expedida pelo Poder Executivo, mormente em face do princípio de estrita Legalidade em matéria tributária, que exige lei para a definição da alíquota, base de cálculo e hipótese de incidência de quaisquer tributos;*
- c) *O comentado diploma legal entrou em vigor em fevereiro de 1999, porém, o referido inciso III, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, publicada no Diário Oficial da União do dia 10 de junho deste ano. Considerando que a revogação da norma em apreço, que autorizava a exclusão das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas, implicou em majoração das referidas contribuições, sua aplicação deve respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no parágrafo 6º do artigo 195 da Constituição Federal. Não obstante, à luz de outra vertente interpretativa sobre a vigência do aludido inciso III, tem que se considerar que os efeitos do mencionado dispositivo não se esgotam com a edição da Medida Provisória nº 1.991-18, visto que a referida MP foi editada sem a devida observância do que preleciona o art. 246 da Constituição Federal. Assim entendido, pelos motivos alegados, se conclui que o inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98 continua vigendo até a presente data, autorizando aos contribuintes, através de seu comando normativo expresso, que excluam da base de cálculo de apuração do PIS e da COFINS: "os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica", sem nenhuma distinção haja vista a lei assim não especificar;*
- d) *Reconhecido o direito dos contribuintes de recolher o Pis e a COFINS nos moldes previstos no inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, deve-se reconhecer também o seu direito dos mesmos promoverem a compensação do montante recolhido indevidamente, ou a maior, frente a recolhimentos, vencidos ou vencidos, de tributos federais diretos.*

Termina sua peça recursal requerendo o provimento do recurso voluntário.

É o relatório.





Voto

Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Compulsando os autos, verifica-se que a pedra angular do litígio posto nos autos restringe-se em analisar a inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1.991-18 e a aplicação do parágrafo 2, III, da Lei nº 9.718/98.

Preliminarmente, cumpre assinalar que os Órgãos Judicantes do Poder Executivo não tem competência para apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Compete a esses órgãos tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Noutro giro, não se pode olvidar que está encartado no artigo 53 da Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, que “As decisões unânimes, reiteradas e uniformes dos Conselhos serão consubstanciadas em súmulas de aplicação obrigatória pelo respectivo Conselho”.

A matéria pertinente a este caso já foi objeto de Súmula pelo Segundo Conselho de Contribuinte, *in verbis*:

SÚMULA Nº 02

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Ultrapassada a análise da inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1.991-18, cumpre gizar que o inciso III do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 determinava que fossem observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo, as quais nunca foram editadas.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09, 02, 09
Marilene Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Avulta de importância uma breve passeada pela legislação que regula a incidência e a base de cálculo da COFINS. Vigoram a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, as Leis nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a nº 10.833, de 29, de dezembro de 2003, estas duas últimas as que instituíram o regime da não-cumulatividade da Contribuição para a COFINS.

Colaciono os dispositivos de interesse:

LEI COMPLEMENTAR Nº 70, DE 1991.

Art. 1º Sem prejuízo das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços 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.*

(...)

LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998

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 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.

§ 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;

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 investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos

Brasília, 09, 02, 09


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

CC02/C03
Fls. 363

avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – revogado pela Medida Provisória nº 2.15, de 2004;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

§ 3º revogado pela Lei nº 11.051, de 2004;

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito;

despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;

c) deságio na colocação de títulos;

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge;

II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos;

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

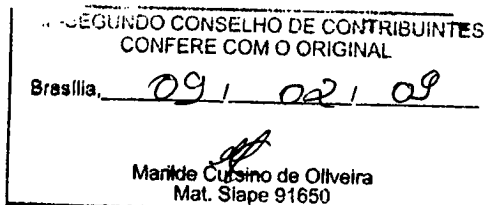
§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I - imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

III - agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional.



§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

(...)

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende 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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

(...)

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende 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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(...)

Resta claro pela evolução legislativa que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, encontra-se revogado expressamente pelo disposto na alínea "b" do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória no 1.991-18, de 2000, publicada no Diário Oficial da União do dia 10 seguinte, atual art. 93, V, da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, e, como se constata, a legislação tributária superveniente não contempla entre as hipóteses deduções e exclusões permitidas da base de cálculo das mencionadas contribuições, valores que computados como receita bruta tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Após a citada revogação, a antiga Secretaria da Receita Federal editou o Ato Declaratório SRF no 56, de 20 de julho de 2000, a respeito da matéria, assim dispondo:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia; considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado,

declara:

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Neste sentido deve-se dizer que os valores a que se referia o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, efetivamente eram receitas das empresas. Não se tratavam de reversões de provisões, descontos ou vendas canceladas, em relação às quais não ocorria o ingresso de numerário na empresa, e sim de efetivas receitas das pessoas jurídicas.

2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	09 / 02 / 09
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

O referido dispositivo legal condicionou a exclusão de valores da base de cálculo da COFINS a três fatores, a saber:

- a) Que tenham sido computados como receitas;
- b) Que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica; e
- c) Que atendessem às normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo.

Não é preciso despendar muita energia mental para concluir que a regra que previa a exclusão dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, não era auto-aplicável, tendo em vista que sua utilização estava condicionada à observância de regulamento a ser baixado pelo Poder Executivo.

A delegação de competência para o Poder Executivo regulamentar dispositivos de lei é corrente na legislação pátria.. A título de comentário, basta lembrar o caso da compensação tributária. Apesar de ter sido prevista no Código Tributário Nacional (CTN), Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 170, somente passou a ser aplicável com o advento da Lei no 8.383, de 1991, portanto, 25 anos após.

Insere-se dentro do poder discricionário do Poder Executivo, delegado pelo legislador infraconstitucional, a indigitada regulamentação. Consoante tal poder, o Executivo não regulamentou o dispositivo. E antes que regulamentação alguma fosse feita, o mesmo Poder Legislativo, que a delegara ao Executivo, revogou o dispositivo. Os fatos ou atos jurídicos sujeitam-se a três planos: o da existência, o da validade e o da eficácia. Dir-se-á que a norma encartada no inciso III, do § 2º, do art. 3º Lei no 9.718, de 1998, enquanto vigeu, passou pelo plano da existência, da validade, mas não atingiu o da eficácia, pois esta não se concretizou pela inexistência da regulamentação indispensável.

A conclusão a ser tirada é que o legislador ordinário preferiu deixar a definição dos parâmetros a serem respeitados na efetivação da citada exclusão para o Poder Executivo. Até porque, se tinham os tais valores a natureza de receitas, ordinariamente integravam a base de cálculo das aludidas contribuições, já que incidentes sobre o faturamento. Quisesse o legislador ordinário permitir a auto-aplicabilidade do referido comando legal, não teria ele imposto a condição determinando que fossem “observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”.

Na linha do entendimento fixado, resta apodítico que a regra prevista no inciso III, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 carecia de uma condição resolutória para sua eficácia, qual seja, a regulamentação pelo Poder Executivo. Como o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, muito pelo contrário, foi revogado, é possível asseverar que ele não produziu eficácia para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para a COFINS.

Como todos os créditos envolvidos nas compensações deste processo são oriundos da aplicação do citado dispositivo, entendo que não há indébito a ser restituído ao recorrente.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a idéia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O

1ª - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	09 / 02 / 09
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi trasladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O ordenamento jurídico estabelece a obrigação de restituir a “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido”, e essa obrigação se extingue com a restituição do indevido ou com a decadência do direito.

A restituição do indevido pode ser feita por meio da compensação, que é uma forma indireta de extinção da obrigação, feita por uma via oblíqua. Doutrinariamente, a compensação é dividida em duas categorias: a legal e a convencional. A adotada pelo direito tributário é a legal, ou seja, presentes os pressupostos legais, ela se opera independentemente da vontade dos interessados. O conteúdo semântico do termo compensação, adotado pelo Código Tributário Nacional, tem os mesmos contornos do conceito consolidado no direito civil. Não se pode olvidar que os termos e conceitos jurídicos consolidados no direito privado não podem ser modificados pela lei tributária, conforme reza o art. 110 do CTN.

É pressuposto da compensação que os sujeitos possuam uma condição recíproca de credor e devedor. Existe uma contraposição de direitos e obrigações que, colocados na balança e equilibrados, se extinguem. Tal extinção assemelha-se ao pagamento, contudo um pagamento indireto pela exclusão de um débito em face do direito a um crédito. Nesta linha, pode-se inferir que compensar significa fazer um acerto no equilíbrio entre os débitos e os créditos que duas pessoas têm, ao mesmo tempo.

Portanto, temos como pressupostos de admissibilidade da compensação legal a reciprocidade dos créditos (obrigações), a liquidez das dívidas, a exigibilidade atual das prestações e a homogeneidade das prestações (fungibilidade dos débitos).

Cumpre observar que o instituto da compensação de créditos tributários está previsto no art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que diz:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

No direito tributário nacional, a compensação está prevista na espécie denominada de “compensação legal”, e assim sendo constitui um direito subjetivo que pode ser exercitado por quem se encontre em situação hábil a pleiteá-la exigindo que sua obrigação tributária seja extinta em procedimento de compensação, conquanto que sejam preenchidos os seguintes requisitos legais:

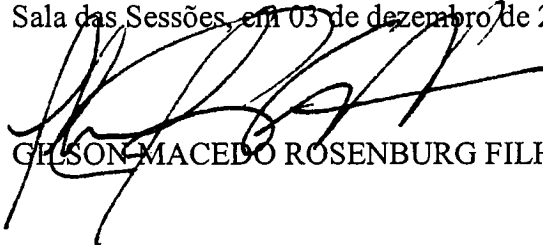
- Especificidade, isto é, a existência de lei autorizativa específica;
- A estipulação de condições e garantias na lei autorizativa específica;
- Reciprocidade, ou seja, o sujeito passivo deve ser portador de créditos próprios oponíveis a outros créditos da Fazenda Pública;
- Liquidez, que se caracteriza pelos créditos devidamente quantificados e expressos em unidades monetárias;
- Certeza, diz respeito a sua constituição fundada na existência de uma relação jurídico tributária completamente definida;
- Exigibilidade irrestrita relativamente aos créditos vencidos e também vincendos de compensação.

Diante dessa breve explanação, fica evidente que é *conditio sine qua non* a existência de um pagamento indevido ou a maior que o devido para que o contribuinte faça jus à repetição do indébito, a qual só pode ocorrer dentro do prazo decadencial previsto na legislação. Caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Não ocorrendo tais condições, não há direito a crédito. Por sua vez, sem crédito, a compensação fica prejudicada, pela falta do principal pressuposto legal, qual seja: a reciprocidade de credor e devedor entre as pessoas envolvidas.

No caso em epígrafe, resta amesquinhada e desprovida de força a possibilidade de compensação, haja vista que o recorrente não é credor da Fazenda Pública conforme ficou comprovado ao longo da exposição.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

