



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 07 / 04
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

Recorrente : CERVALE – CERVEJAS E REFRIGERANTES DO VALE LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília – DF

NORMAS PROCESSUAIS – OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL

- A eleição da via judicial, anterior ou posterior ao procedimento fiscal, importa renúncia à esfera administrativa, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988. Inexiste dispositivo legal que permita a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

COFINS - COMPENSAÇÃO - DECADÊNCIA - AGOSTO/99 A AGOSTO/00 - O termo inicial de 05 anos para compensação dos valores recolhidos a título de Contribuição para o FINSOCIAL com a COFINS é a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, que, em seu art. 17, II, reconhece tal tributo como indevido.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Não há previsão legal para excluir da base de cálculo da COFINS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.

JURISPRUDÊNCIA – EFEITOS - Estabelece o art. 472 do Código de Processo Civil que a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Logo, não sendo parte no litígio objeto do acórdão, a interessada não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada, uma vez que os efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e parcialmente provido na parte conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CERVALE – CERVEJAS E REFRIGERANTES DO VALE LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: 1) em não conhecer do recurso, em parte, por**

B



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

opção pela via judicial; e II) na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Luciana Pato Peçanha Martins, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

Recorrente : CERVALE – CERVEJAS E REFRIGERANTES DO VALE LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período compreendido entre 01/01/1995 e 31/03/2000.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“A contribuinte tomou conhecimento do auto de infração, em 22/08/2000, pelo Aviso de Recebimento (doc. de fl. 56). Não conformada com a exigência Fiscal, apresentou em 20/09/2000, a impugnação (fls. 57/62) na qual em resumo argumenta que sendo empresa distribuidora de bebidas, atuando como atacadista, por força da legislação tributária estadual, deve ser excluído do seu faturamento bruto o valor do ICMS de substituição tributária.

Faz planilhas (fls. 63/66) demonstrando a base de cálculo do tributo e os valores apurados e recolhidos a menor, no período de agosto de 1999 a janeiro de 2000, e diz que a diferença não recolhida é decorrente de compensação de créditos de FINSOCIAL originários de recolhimentos à alíquota superior a 0,5%, efetuada com base na IN SRF n.º 32, de 9 de abril de 1997 que convalida a compensação de créditos de FINSOCIAL efetivada com a COFINS, devida e não recolhida.

Argumenta ainda que em face da alteração da alíquota da COFINS de 2% para 3% (Lei n.º 9.718/98), para fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/99, impetrou mandado de segurança para continuar recolhendo a COFINS com base na alíquota de 2% conforme a Lei Complementar 70/91, tendo o Juiz da 2ª Vara da Justiça Federal de Goiás concedido a liminar. Em decorrência disso todos os cálculos da COFINS foram efetuados à alíquota de 2%, de modo que o auto de infração deve ser cancelado.

Em face dos argumentos de defesa da contribuinte, consoante fls.122/123, o processo foi baixado em diligência com o objetivo de esclarecer dúvidas sobre a base de cálculo da contribuição exigida, valores a recolher, compensação de tributo recolhido a maior, substituição tributária e o andamento do mandado de segurança.

Às folhas 141/42 dos autos consta o Relatório Fiscal da diligência, no qual o Auditor Fiscal responsável pela diligência informa que a compensação

P



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

efetuada pela contribuinte é indevida haja vista o crédito compensado se encontrar prescrito.

No tocante a base de cálculo da COFINS diz que, após consultar a legislação tributária do Estado de Goiás, citada pela reclamante, a impugnante não se enquadra na condição de substituto tributário relativamente ao ICMS. Informa ainda que a própria contribuinte reconhece (fl. 131) que não é e nunca figurou na condição de substituto tributário.

Quanto ao andamento do mandado de segurança, junta apenas certidões da 2ª Vara da Justiça Federal do Estado de Goiás, docs. de fls. 135/137.

Às folhas 145 a 171 dos autos consta a impugnação complementar, apresentada após a reabertura do prazo, na qual, em síntese, a empresa representada por seu procurador argumenta que a forma de faturamento praticada configura mera intermediação no repasse do ICMS retido por substituição tributária, não lhe constituindo crédito e tampouco é devido por ela.

Assevera que as contribuições sociais para COFINS e PIS calculadas sobre o seu faturamento total se constitui numa incongruente inconstitucionalidade. Para justificar seu entendimento, faz comentário sobre o aspecto material e base de cálculo das contribuições mencionadas. Cita o art. 195 da Constituição Federal, EC n.º 20/98, Lei Complementar 70/91 e a Lei n.º 9.718/98 e diz que a própria lei admite que os valores repassados a terceiros não constituem receita tributável.

Faz referência a contrato mercantil e argumenta que a exemplo da concessão automobilística, ela opera sob sua própria responsabilidade, através da margem de comercialização e sobre essa é que deve incidir as contribuições para a COFINS e PIS, sob pena de se tributar o seu patrimônio, o que infringe diversos princípios constitucionais, tais como o da capacidade contributiva.

Cita e comenta jurisprudência judicial sobre a base de cálculo das contribuições para a COFINS e do PIS e conclui dizendo que no seu entendimento à cobrança da COFINS e do PIS, instituídas sobre o valor total vendas dos revendedores de mercadorias e bebidas, obtidas junto a um fabricante, é inconstitucional, por isso tal exigência não pode prosperar."

Por meio da decisão de nº 5.027, de 14 de fevereiro de 2003, os julgadores da 4ª Turma da DRJ em Brasília - DF, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada falta de recolhimento da contribuição, no período da autuação, é de se manter o lançamento, *ex vi legis*.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO.

O prazo para que se possa pleitear a compensação ou restituição de tributo ou contribuição paga em valor maior que o devido ou indevidamente, inclusive na hipótese de o pagamento efetuado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

CONCOMITÂNCIA

A propositura de ação judicial, antes ou posteriormente à autuação, afasta o pronunciamento da jurisdição administrativa sobre a matéria objeto da mesma pretensão, razão pela qual não se aprecia o seu mérito, não se conhecendo a impugnação apresentada, nessa parte.

Lançamento Procedente”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, pelo qual reitera os argumentos expostos quando de sua impugnação.

Consta dos autos (fl. 222) a informação de que a contribuinte possui Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (Processo nº 13116.000791/00-41), para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

As matérias submetidas à apreciação deste Colegiado podem ser assim discriminadas: da matéria submetida à discussão judicial; das exclusões da base de cálculo (substituição tributária); da base de cálculo (margem de comercialização); da compensação de créditos do extinto FINSOCIAL (prazo); e da Jurisprudência invocada e seus efeitos.

Em primeiro lugar, há de se observar que a contribuinte não rebate as alegações expostas no acórdão proferido pela autoridade de primeira instância ao reproduzir simplesmente os argumentos defendidos quando da sua impugnação.

No entanto, na análise do controle da legalidade do ato administrativo, passo ao exame da decisão de primeira instância.

O presente lançamento foi formalizado com base nas receitas registradas nos livros contábeis, fiscais e em planilhas fornecidas pela empresa interessada, por entender a fiscalização ter ocorrido falta de recolhimento ou recolhimento a menor da Cofins, relativo a fatos geradores no período compreendido entre 31/03/1995 a 31/01/2000, conforme consta na descrição dos fatos e enquadramento legal da infração (fl. 08) e nos demonstrativos da situação fiscal apurada (docs. de fls. 20, 24, 28, 30, 36 e 40).

Da matéria submetida à discussão judicial e Da majoração da alíquota de base de cálculo.

Consta dos autos que, com relação à majoração da alíquota e base de cálculo da COFINS, apurada no período de 31/05/99 a 31/01/00, a empresa autuada impetrou, na 1ª Vara da Justiça Federal do Estado de Goiás, mandado de segurança com pedido de liminar para recolher a COFINS em conformidade com o que preceitua a Lei Complementar 70/91 e não nos termos da Lei n.º 9.718/98 (fls. 136 e 181).

Seguindo a jurisprudência já firmada nesta Câmara, a discussão na via judicial implica em renúncia a esfera administrativa (aplicação do artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, e do Ato Declaratório Normativo nº 03/96).

A opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, antes de buscar a solução na esfera administrativa, tornou inócua qualquer discussão posterior da mesma matéria no âmbito administrativo, por força da soberania do Poder Judiciário, que possui a prerrogativa constitucional ao controle jurisdicional dos atos administrativos. Acrescente-se que o não impedimento da realização do lançamento tem sua razão de ser para que a Fazenda Nacional não fique posteriormente impedida de lançar o imposto, pela superveniência da “decadência”, decorrente da demora prolongada na solução de questão judicial.



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

Nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais, ou uma de cada natureza. Na sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. Superior porque pode rever para cassar ou anular o ato administrativo. Autônoma porque a parte não está obrigada a recorrer, antes, às instâncias administrativas para ingressar em juízo. O contencioso administrativo tem como função primordial o controle da legalidade dos atos da Fazenda Pública, permitindo a revisão de seus próprios atos no âmbito do próprio Poder Executivo. Nesta situação, a Fazenda possui, ao mesmo tempo, a função de acusador e julgador, possibilitando aos sujeitos da relação tributária chegarem a um consenso sobre a matéria em litígio, previamente ao exame pelo Poder Judiciário, visando, basicamente, evitar o posterior ingresso em juízo.¹

E mais, o Judiciário, através do STJ,² em análise à discussão em tela, assim se manifestou:

"Tributário. Ação declaratória que antecede a autuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto. I – O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à autuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma autuação interpondo os recursos cabíveis naquela esfera. Ao entender de forma diversa, o acórdão recorrido negou vigência ao art. 38, parágrafo único, da Lei n.º 6.830, de 22/09/80. II – Recurso especial conhecido e provido." (Ac. Um. da 2ª T do STJ – Resp 24.040-6 – RJ – Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro – j 27.09.95 – Recte.: Estado do Rio de Janeiro; Recda.: Companhia de Seguros Sul Americana Industrial – SAI – DJU 1 16.10.95, pp 34.634/5 – ementa oficial).

Em razão do exposto, na matéria submetida para análise do Poder Judiciário, deixo de me manifestar. No mais, como a atividade fiscal do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional prevista no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscalizadora.

Substituição tributária

Alega a recorrente, empresa distribuidora de bebidas, que a Autoridade Fiscal não deduziu da base de cálculo da COFINS o valor do ICMS devido por substituição, incorrendo em apuração indevida de débitos por recolhimento a menor, pois, nas operações com mercadorias, dentre as quais se incluem aquelas comercializadas por ela, no ato de aquisição das

¹ esse entendimento foi muito bem defendido na Declaração de Voto do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, nos Acórdãos de nºs 202-09.261; 202-09.262 e 202-09.533, cujas razões de decidir adotei e transcrevi em parte.

² (REsp 7.630 – RJ – 2ª Turma – 1º/04/91). Publicado no Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de dezembro/1995 – n.º 23/95 – página 422.



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

bebidas junto ao fabricante, este já apura, destaca e cobra antecipadamente, no seu faturamento, o ICMS que seria devido pelo consumidor final, conforme a sistemática de substituição tributária, que não podem integrar o seu faturamento para efeito da incidência da contribuição em tela. Que a parcela do ICMS/substituto referente à operação subsequente à da recorrente não constitui receita da recorrente, que é mera repassadora do custo. Portanto, não deve integrar a base de cálculo da COFINS.

A matéria em si consiste em avaliar a diferença de crédito tributário, excluído da base de cálculo da COFINS, pertinente à parcela do ICMS devida pelos "clientes da recorrente" - comerciantes varejistas - (imposto que foi recolhido pelo fabricante da cerveja e refrigerantes - substituto tributário). Entende a recorrente que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo da contribuição por ela devida.

Consta das razões de decidir pela autoridade de primeira instância o que a seguir transcrevo:

"Realizada diligência, a fim de se verificar se das bases de cálculo da COFINS foram excluídos os valores pagos a título de ICMS cobrados pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, a fiscalização em seu Termo de Encerramento de Diligência (fls. 141/142), após examinar a legislação tributária da Fazenda do Estado de Goiás, infere que a contribuinte não se enquadra na condição de substituto tributário relativamente ao ICMS, situação essa confirmada pela própria reclamante no doc. de fl. 131.

A Fiscalização informa ainda que a contribuinte lança as operações de saída dos produtos sujeitos a substituição tributária na coluna outros (operações sem débitos do imposto) nos livros registro de Saídas e Apuração do ICMS e no livro Registro de entradas na coluna outros (operações sem créditos do imposto), ou seja, a contribuinte não se debita nem se credita em relação a tais operações, e conclui que não há ICMS substituição tributária contido nas bases de cálculo da COFINS.

Consoante ainda o informação contida no relatório de diligência, a impugnante lança na conta custos as compras efetuadas, incluindo o ICMS substituição tributária referente as mesmas (vide doc. de fl. 139). Por tudo isso, infere-se que não merece respaldo a alegação da impugnante de que a Fiscalização incorreu na apuração indevida do tributo exigido."

A priori, necessário se faz tecer algumas considerações a respeito da figura da substituição tributária. Nesse regime, o fabricante das mercadorias (contribuinte substituto) fica responsável pelo recolhimento do ICMS que será devido nas etapas seguintes da comercialização, até o consumidor final, pelos revendedores dos bens (contribuintes substituídos). Assim, ao realizar a venda das mercadorias, o fabricante torna-se devedor do ICMS incidente sobre o seu preço de venda, e também do ICMS calculado sobre a diferença entre esse preço e o máximo ou único a ser praticado na revenda das mercadorias a consumidor



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

final. Esse preço de venda é estabelecido pela própria legislação do ICMS (preço preestabelecido por meio de pauta), ou é calculado pelo fabricante de acordo com determinadas regras dispostas pela legislação. O atacadista ou distribuidor (caso da recorrente), assim como o varejista de mercadorias submetidas a esse regime de tributação, ficam dispensados do recolhimento do imposto por ocasião da revenda das mercadorias. Portanto, não há que se falar mais em ICMS devido pelo atacadista e/ou varejista, tampouco em débito e crédito do imposto, pois os valores devidos de ICMS até a revenda ao consumidor final já foram recolhidos pelo fabricante das mercadorias.

Dessa forma, considerando que o ICMS devido nas várias etapas de comercialização deve ser recolhido pelo fabricante, na condição de substituto tributário, quando o distribuidor efetuar a venda da mercadoria ao comerciante varejista, nenhum valor a título de ICMS será devido ou por ele recolhido.

No que diz respeito à base de cálculo da COFINS, há de ser observado que, pela legislação vigente, é a receita e/ou faturamento da empresa, e que o ICMS, estando embutido no preço, faz parte desse faturamento, integrando a base de cálculo da contribuição. Sendo assim, todo o valor cobrado do varejista (cliente) nesta etapa da comercialização compõe a base de cálculo da contribuição.

A legislação sobre a Cofins, Lei Complementar n.º 70, de 30/12/1991, e Lei n.º 18/1999, assim dispõe:

"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 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."*

Lei n.º 9.718, de 27/11/1998:

"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.



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

§ 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 de serviços na condição de substituto tributário;

(...)

Art. 8º - Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.³

A base de cálculo apurada pela fiscalização e utilizada para o cálculo da Cofins exigida por meio do auto de infração em discussão obedeceu na íntegra aos dispositivos legais transcritos acima, haja vista a Lei nº 9.718, de 24/12/98, determinar, no seu art. 2º, que, a partir de 01/02/1999, a COFINS, devida pelas pessoas jurídicas de direito privado, será calculada com base no faturamento, definido como sendo a receita bruta, abarcada pela totalidade das vendas auferidas independentemente do tipo de atividade por elas exercida, bem como da classificação contábil adotada para as receitas.

Nem se diga, apenas para argumentar, que o Parecer Normativo nº 77/1986 permitiria a exclusão da base de cálculo da parcela devida pelos seus clientes. Vejamos o que dizia tal parecer ao referir-se ao regime de substituição:

"(...)

6.2 - O ICM referente à substituição tributária é destacado na Nota Fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário, porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

7 - Os atacadistas ou comerciante varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo contribuinte substituto, não destacarão na Nota-Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para contribuições do PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 - Portanto, não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de cálculo daquelas contribuições quando recolhidas pelo contribuinte substituído." (grifei)

³ Note-se que o contribuinte discute em juízo a alíquota.



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

Da leitura da parte relativa à substituição tributária constante do referido parecer, extrai-se que a determinação sempre foi a de que o contribuinte substituto poderia excluir de sua base de cálculo o ICM (hoje ICMS) recolhido por responsabilidade legal (substituição tributária). **Jamais foram permitidas exclusões do ICMS da base de cálculo do intermediário da cadeia de substituição.**

O único contribuinte que sempre possuiu a prerrogativa de excluir da base de cálculo o ICMS devido nas demais etapas de comercialização é o substituto tributário. A figura do substituto tributário pressupõe o recolhimento da contribuição devida nas etapas posteriores da comercialização, e ainda que a lei determine essa responsabilidade tributária a um dos componentes da cadeia. Nenhum desses requisitos é preenchido pela recorrente relativamente às vendas de cerveja e água mineral. Portanto, não havendo previsão legal para tal exclusão e, ao contrário do entendimento da autuada, não existindo qualquer determinação no dito parecer normativo que permitisse essa exclusão, é devida a COFINS sobre a totalidade do faturamento proveniente da venda de mercadorias, onde a autuada é intermediária da cadeia de substituição tributária.

Inexistindo, de fato, previsão legal para excluir da base de cálculo da COFINS ou do PIS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista, há de se concluir estar correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Da base de cálculo (margem de comercialização)

A recorrente reclama ainda a que a base de cálculo deveria incidir sobre a diferença entre o preço de compra junto ao fabricante e o de venda ao consumidor final. Conforme exposto anteriormente, a base de cálculo da contribuição é a receita bruta, considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, deduzidas somente as exclusões permitidas pelo art. 3º da Lei nº 9.718/99, e não como aduzido pela recorrente: a diferença entre o valor de venda e o seu custo de aquisição (lucro) obtida com essas operações.

Portanto, improcedente é o argumento da contribuinte de que a COFINS, para sua atividade, deve ser calculada sobre a margem de comercialização, haja vista a inexistência de qualquer comando legal que autorize a determinação da base de cálculo da contribuição exigida, distinta para as revendedoras de bebidas.

Da compensação de créditos de FINSOCIAL com a COFINS

Alega a interessada que procedeu à compensação de créditos de FINSOCIAL, recolhido no período de 03/10/89 a 29/11/91, com a COFINS apurada no período de agosto de 1999 a janeiro 2000.

Consta da decisão de primeira instância julgadora o que a seguir transcrevo:

“Quanto à compensação dos créditos de FINSOCIAL, recolhido no período de 03/10/89 a 29/11/91, com a COFINS apurada no período de agosto de 1999 a



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

janeiro 2000, não há como convalidar a compensação efetuada pela reclamante, pois nos termos da legislação tributária (CTN, art. 168, I, e INs SRF n.ºs 21/97 e 73/97), o direito de pedir compensação ou restituição de créditos tributários decorrentes de qualquer tributos ou contribuição extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, pelo pagamento (CTN, art. 156, I).

Assim sendo, a contribuinte teria o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da data do efetivo pagamento, para pleitear a compensação ou restituição dos valores recolhidos no período de 03/10/89 a 29/11/91, relativos ao FINSOCIAL, enquanto à compensação (fls. 133) foi efetuada com COFINS apurada a partir de agosto do ano-calendário 1999, portanto, além do mencionado quinquênio legal. Ainda que pareça injusto, o direito da empresa autuada compensar aqueles créditos de FINSOCIAL, afigura-se definitivamente extinto, por ter sido alcançado pelo instituto da decadência.

Ademais, não se pode desconsiderar o princípio da estrita legalidade que rege a Administração Pública (CF, art.37, caput) e o Código Tributário Nacional, norma com status de lei complementar, que cuidou expressamente do prazo de extinção do direito de pleitear a restituição tributária. Destarte, qualquer solução que não se observe o disposto no art. 165 c/c o art. 168 do citado Código, constituirá simples criação exegética, desprovida de amparo jurídico ou legal.

Com relação ainda à restituição/compensação, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 28/10/1999, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, concluiu que o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código, com base em duas premissas principais, a seguir transcritas: *I – o entendimento de que termo a quo do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica por aplicar o efeito ex tunc, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam passíveis de revisão administrativa ou judicial; II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, “b” da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;”.*



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

O cerne da questão diz respeito a qual é o prazo que o contribuinte possui para a compensação de valores pagos indevidamente. Em primeiro lugar, muito embora admita existir divergências doutrinárias, reconhecida até mesmo nos Tribunais ⁴, ora denominando o direito de pleitear a restituição/compensação como o de “decadência”, ora como o de “prescrição”, adoto, como princípio, na corrente de Paulo de Barros Carvalho, a figura da “decadência”.

O assunto, doutrinariamente, suscitou discussões, conforme bem tratado no Voto do Relator Jorge Freire (Acórdão nº 201-74.735, Sessão de maio/01), no qual também me espelhei, em parte, para as conclusões aqui externadas. A matéria, quanto ao termo inicial para contagem do prazo para o pedido de restituição/compensação do FINSOCIAL pago a maior em relação ao aumento de alíquotas, veiculada pela Lei nº 7.689/88, declarada inconstitucional pelo STF (Acórdão RE nº 150.764-1/PE, DJU 02/04/93), tem merecido pelo menos três correntes.

A primeira, a de que o prazo deve-se contar da publicação da primeira decisão do plenário do STF que considerou os aumentos inconstitucionais, vez que na espécie não houve a edição de Resolução do Senado Federal, nos moldes do que determina a norma constitucional inserta no artigo 52, X.

A segunda, consubstanciada no Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, entende que o prazo do item anterior aplica-se aos contribuintes que foram parte na ação que declarou a inconstitucionalidade. No entanto, em relação aos demais, o termo inicial é o da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição/compensação. No caso, a data da publicação da **Medida Provisória nº 1.110/95, ou seja, 31.08.95**.

A terceira é o entendimento do Ato Declaratório nº 96/99, defendida pela decisão de primeira instância, o qual baseou-se no Parecer PGFN nº 1.538/99, qual seja, o de que o prazo conta-se da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do pagamento.⁵

No que pertine ao FINSOCIAL, filio-me à segunda corrente. E isto por vários fundamentos: a um, porque, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689/88 (e, em consequência, a dos artigos 7º da Lei nº 7.787/89 e 1º da Lei nº 8.147/90),

⁴ Consta do Agravo de Instrumento nº 238.714 – SC (1999/0033537-6) – publicado no DJ –1 de 13/09/2000 que: defendem como sendo **prescrição** – Manuel Álvares, Código Tributário Nacional Comentado – SP – RT, 1999, pág 631; P.R.Tavares Paes, em “Comentários ao Código Tributário Nacional” SP- 5ª ed.,1996, pág. 377; Ruy Barbosa Nogueira, em “Curso de Direito Tributário” – SP – Saraiva, 9ª ed. 1989, pág. 336. Em socorro à tese de tratar-se de **decadência**, os seguintes doutrinadores; Paulo de Barros Carvalho, em curso de direito Tributário – 2ª ed. – SP – Saraiva, 1986-pág. 279; Aliomar Baleeiro – 11ª ed. RJ, 1999, pág. 894; Celso Ribeiro Bastos, em Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário – SP – Saraiva, 1991, pág. 219.

⁵ O referido Ato Declaratório dispôs que: “I – o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). II - ...”.



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

não houve declaração do Senado Federal, quando então teríamos, a partir daí, os efeitos *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade daquela Lei, que veiculou os aumentos de alíquota do FINSOCIAL⁶. A dois, porque o próprio Poder Executivo, ao qual subordina-se a Administração tributária, editou medida provisória, que tem força de lei, determinado que ficavam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição em Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim como estariam cancelados os lançamentos e a inscrição do FINSOCIAL exigidos das empresas comerciais e mistas, com fulcro no art. 9º da Lei nº 7.689/88, na alíquota superior a 0,5%, conforme Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90. E, a três, porque houve manifestação normativa exarada pela Receita Federal esposando, no Parecer Normativo COSIT nº 58/98, entendimento a ser aplicado no caso específico dos pedidos de restituição de FINSOCIAL pagos a maior em face da mencionada declaração de inconstitucionalidade.

O citado Parecer COSIT nº 58, de 26.11.98, assim tratou a matéria;

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.

A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos ex tunc.

TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.

Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não-participantes da ação - como regra geral - apenas após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução da lei. Excepcionalmente, a autorização pode ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA

Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco anos), contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

⁶ A matéria já está pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, que vem decidindo que em matéria de tributos declarados inconstitucionais, o prazo de 5 anos, para repetição do indébito ou compensação, se inicia a partir da declaração de inconstitucionalidade (Embargos de Divergência em RE nº 43.995 - 5 RS, relator o Ministro César Asfor Rocha) .



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

Dispositivos Legais: Decreto nº 2.346/1997, art. 1º; Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18, § 2º; Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) art. 168.

RELATÓRIO

As projeções do Sistema de Tributação formulam consulta sobre restituição/compensação de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, com os seguintes questionamentos:

a) com a edição do Decreto nº 2.346/1997, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passam a admitir eficácia ex tunc às decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção?

b) nesta hipótese, estaríamos delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF?

c) se possível restituir as importâncias pagas, qual o termo inicial para a contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 168 do CTN: a data do pagamento efetuado ou a data da interpretação judicial?

d) os valores pagos a título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam a 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º, e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero vírgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto-lei 2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1998, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?

e) na ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e do direito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?

f) considerando a IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional ('prazo para pedir')? O ato de desistência, por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente, renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

prevê a data do ajuizamento da ação para contagem o prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?

FUNDAMENTOS LEGAIS

2. A Constituição de 1988 firmou no Brasil o sistema jurisdicional de constitucionalidade pelos métodos do controle concentrado e do controle difuso.

3. O controle concentrado, que ocorre quando um único órgão judicial, no caso o STF, é competente para decidir sobre a inconstitucionalidade, é exercitado pela ação direta de inconstitucionalidade - ADIn e pela ação declaratória de constitucionalidade onde o autor propõe demanda judicial tendo como núcleo a própria inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei, e não um caso concreto.

4. O controle difuso - também conhecido por via de exceção, controle indireto, controle em concreto ou controle incidental (incidenter tantum) - ocorre quando vários ou todos os órgãos judiciais são competentes para declarar a inconstitucionalidade de lei ou norma.

4.1 Esse controle se exerce por via de exceção, quando o autor ou réu em uma ação provoca incidentalmente, ou seja, paralelamente à discussão principal, o debate sobre a inconstitucionalidade da norma, querendo, com isso, fazer prevalecer a sua tese.

5. Com relação aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, no caso de controle concentrado, segundo a doutrina e a jurisprudência do STF, no plano pessoal, gera efeitos contra todos (erga omnes); no plano temporal, efeitos ex tunc (efeitos retroativos, ou seja, desde a entrada em vigor da norma); e, administrativamente, têm efeito vinculante.

5.1 Os efeitos da ADIn se estendem além das partes em litígio, pois o que se está analisando é a lei em si mesma, desvinculada de um caso concreto. Tal declaração atinge, portanto, a todos os que estejam implicados na sua objetividade.

5.2 Nesse sentido, quando o STF conhecer da Ação de Inconstitucionalidade pela via da ação direta, prescinde-se da comunicação ao Senado Federal para que este suspenda a execução da lei ou do ato normativo inquinado de inconstitucionalidade (Regimento Interno do STF, arts. 169 a 178).

6. Passando a analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, devem ser consideradas duas possibilidades, posto que, no tocante ao caso concreto, à lide em si, os efeitos da declaração estendem-se, no plano pessoal, apenas aos interessados no processo, vale dizer, têm efeitos interpartes; em sua dimensão temporal, para essas mesmas partes, teria efeito ex tunc.



Processo nº : 131.16.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

6.1 No que diz respeito a terceiros não-participantes da lide, tais efeitos somente seriam os mesmos depois da intervenção do Senado Federal, porquanto a lei ou o ato continuariam a vigor, ainda que já pronunciada a sentença de inconformidade com a Constituição. É o que se depreende do art. 52 da Carta Magna, verbis:

‘Art.52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;’

7. Vale dizer, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade obtida pelo controle difuso somente alcançam terceiros, não-participantes da lide, se for suspensa a execução da lei por Resolução baixada pelo Senado Federal.

7.1 Nesse sentido, manifesta-se o eminente constitucionalista José Afonso da Silva:

‘... A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula a lei nem a revoga: teoricamente, a lei continua em vigor, eficaz e aplicável, até que o Senado Federal suspenda sua executoriedade nos termos do artigo 52, X; ...’

8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam ex tunc (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes) enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam ex nunc (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituí-los, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).

9. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apoiada na mais autorizada doutrina, conforme o Parecer PGFN nº 1.185/1995, tinha, na hipótese de controle difuso, posição definida no sentido de que a Resolução do Senado Federal que declarasse a inconstitucionalidade de lei seria dotada de efeitos ex nunc.

9.1 Contudo, por força do Decreto nº 2.346/1997, aquele órgão passou a adotar entendimento diverso, manifestado no Parecer PGFN/CAT/nº437/1998.

10. Dispõe o art. 1º do Decreto nº 2.346/1997:

‘Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta ou indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão dotada de eficácia ‘ex tunc’, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O dispositivo do parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.'

11. O citado Parecer PGFN/CAT/nº437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, concluindo que 'o Decreto nº 2.346/1997 impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito ex tunc ao ato do Senado Federal que suspenda a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF'.

11.1 Em outras palavras, no controle de constitucionalidade difuso, com a publicação do Decreto nº 2.346/1997, os efeitos da Resolução do Senado foram equiparados aos da ADIn.

12. Conseqüentemente, a resposta à primeira questão é afirmativa: os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, seja por via de controle concentrado, seja por via de controle difuso, são retroativos, ressaltando-se que, pelo controle difuso, somente produzirá esses efeitos, em relação a terceiros, após a suspensão pelo Senado da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional.

12.1 Excepcionalmente, o Decreto prevê, em seu art. 4º, que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional possam adotar, no âmbito de suas competências, decisões definitivas do STF que declarem a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo que teriam, assim, os mesmos efeitos da Resolução do Senado.

13. Com relação à segunda questão, a resposta é que nem sempre os delegados/inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF. Isto porque, no caso de contribuintes que não foram partes nos processos que ensejaram a declaração de inconstitucionalidade - no caso de controle difuso, evidentemente - para se configurar o indébito, é mister que o tributo ou contribuição tenha sido pago com base em lei ou ato normativo declarado inconstitucional com efeitos erga omnes, o que, já demonstrado, só ocorre após a publicação da Resolução do Senado ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/1997.

14. Esta é a regra geral a ser observada, havendo, contudo, uma exceção a ela, determinada pela Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18 § 2º, que dispõe:



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

'Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

.....

§ 2º - O disposto neste artigo não implicará restituição 'ex officio' de quantias pagas.'

15. O citado artigo consta da MP que dispõe sobre o CADIN desde a sua primeira edição, em 30/08/95 (MP nº 1.110/1995, art. 17), tendo havido, desde então, três alterações em sua redação.

15.1 Duas das alterações incluíram os incisos VIII (MP nº 1.244, de 14/12/95) e IX (MP nº 1.490-15, de 31/10/96) entre as hipóteses de que trata o caput.

16. A terceira alteração, ocorrida em 10/06/1998 (MP nº 1.621-36), acrescentou ao § 2º a expressão 'ex officio'. Essa mudança, numa primeira leitura, poderia levar ao entendimento de que, só a partir de então, poderia ser procedida a restituição, quando requerida pelo contribuinte; antes disso, o interessado que se sentisse prejudicado teria que ingressar com uma ação de repetição de indébito junto ao Poder Judiciário.

16.1 Salienta-se que, nos termos da Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), art. 1º, § 4º, as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2º 'consiste em norma a ser observada pela Administração Tributária, pois esta não pode proceder ex officio, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição devida'. O acréscimo da expressão ex officio visou, portanto, tão-somente, dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.

18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP nº 1.699/1998, art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão 'ex officio' ao § 2º.

19. Com relação ao questionamento da compensação/restituição do Finsocial recolhido com alíquotas majoradas acima de 0,5% (meio por cento) - e que foram declaradas inconstitucionais pelo STF em diversos recursos - como as decisões do STF são decorrentes de incidentes de inconstitucionalidade via recurso ordinário, cujos dispositivos, por não terem a sua aplicação suspensa pelo Senado Federal, produzem efeitos apenas entre as partes envolvidas no processo



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

(a União e o contribuinte que ajuizou a ação), não haveria, a princípio, que se cogitar de indébito tributário neste caso.

19.1 Contudo, conforme já esposado, esta é uma das hipóteses em que a MP nº 1.699-40/1998 permite, expressamente, a restituição (art. 18, inciso III), razão pela qual os delegados/inspetores estão autorizados a procedê-la.

19.2 O mesmo raciocínio vale para a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, devendo ser salientado que o interessado deve, necessariamente, pleiteá-la administrativamente, mediante requerimento (IN SRF nº 21/1997, art.12), inclusive quando se tratar de compensação Finsocial x Cofins (o ADN COSIT nº 15/1994 definiu que essas contribuições não são da mesma espécie).

20. Ainda com relação à compensação Finsocial x Cofins, o Secretário da Receita Federal, com a edição da IN SRF nº 32/1997, art. 2º, havia decidido, verbis:

‘Art. 2º - Convalidar a compensação efetiva pelo contribuinte, com a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987’.

20.1 O disposto acima encontra amparo legal na Lei nº 9.430/1996, art. 77, e no Decreto nº 2.194/1997, § 1º (o Decreto nº 2.346/1997, que revogou o Decreto nº 2.194/1997, manteve, em seu art. 4º, a competência do Secretário da Receita Federal para autorizar a citada compensação).

21. Ocorre que a IN SRF nº 32/1997 convalidou as compensações efetivas pelo contribuinte do Finsocial com a Cofins, que tivessem sido realizadas até aquela data. Tratou-se de ato isolado, com fim específico. Assim, a partir da edição da IN, como já dito, a compensação só pode ser procedida a requerimento do interessado, com base na MP nº 1.699-40/1998.

22. Passa-se a analisar a terceira questão proposta. O art. 168 do CTN estabelece prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido, contados da data da extinção do crédito tributário.



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

23. *Como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo" (Curso de Direito Tributário, 7ª ed., 1995, p.311).*

24. *Há de se concordar, portanto, com o mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, Rio, p. 570), que entende que o prazo de que trata o art.168 do CTN é de decadência.*

25. *Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.*

26. *Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos erga omnes, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretária da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).*

26.1 *Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.*

27. *Com relação às hipóteses previstas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18, o prazo para que o contribuinte não-participante da ação possa pleitear a restituição/compensação se iniciou com a data da publicação:*

a) *da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;*

b) *da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;*

c) *da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;*

d) *da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso LX.*

28. *Tal conclusão leva, de imediato, à resposta à quinta pergunta. Havendo pedido administrativo e restituição do PIS, fundamentando em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher essa contribuição com base na Lei Complementar nº 7/1970, o pedido deve ser deferido, pois desde a publicação da Resolução do Senado nº 49/1995 o contribuinte - mesmo aquele que não tenha cumulado à ação o respectivo pedido de restituição - tem esse direito garantido.*



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

29. Com relação ao prazo para solicitar a restituição do Finsocial, o Decreto nº 92.698/1986, art. 122, estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, conforme se verificar em seu texto:

'Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83. art. 9º).

I - da data do pagamento ou recolhimento indevido:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.'

30. Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a administração, conforme assinalado no propalado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados pelo SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168), contado da forma antes determinada.

30.1 Em adiantamento, salientou-se que, no caso da Cofins, o prazo de cinco anos consta expressamente do Decreto nº 2.173/1997, art. 78 (este Decreto revogou o Decreto nº 612/1992, que, entretanto, estabelecia idêntico prazo).

31. Finalmente a questão acerca da IN SRF nº 21/1997, art. 17, com as alterações da IN SRF nº 73/1997. Neste caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, tendo em vista que a desistência do interessado só ocorreria na fase de execução do título judicial. O direito à restituição já teria sido reconhecido (decisão transitada em julgado), não cabendo à administração a análise do pleito de restituição, mas, tão-somente, efetuar o pagamento.

31.1 Com relação ao fato da não-desistência da execução do título judicial ser mais ou menos vantajosa para o autor, trata-se de juízo a ser firmado por ele, tendo em vista que a desistência é de caráter facultativo. Afinal, o pedido na esfera administrativa pode ser medida interessante para alguns, no sentido de que pode acelerar o recebimento de valores que, de outra sorte, necessitariam seguir trâmite, em geral, mais demorado (emissão de precatório).

CONCLUSÃO

32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo que:

a) as decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia ex tunc;

b) os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:

1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou

2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto nº 2.346/1997, art. 4º; ou ainda

3. nas hipóteses elencadas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18;

c) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:

1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;

2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;

3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;

4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX;

d) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos;

e) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contando da data de publicação da Resolução do Senado nº 49/1995;

f) na hipótese da IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial)."



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

Portanto, mesmo que não tivesse sido publicado o mencionado Parecer COSIT, ainda assim concluo que, em face da inexistência de Resolução do Senado Federal⁷ e da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, de 30 de agosto de 1995⁸, há de se reconhecer parcial procedência da compensação de forma a admitir tão-somente o **período de agosto de 1999 a agosto de 2000**, ressalvado o direito de o Fisco averiguar a exatidão dos cálculos efetuados no procedimento. Quanto ao restante do período, posterior ao exercício da compensação dos 05 anos, deveria ter, com relação ao crédito, procedido ao pedido de restituição⁹. Portanto, aberto está o débito da COFINS em relação ao período subsequente (setembro a janeiro de 2000).

Da Jurisprudência invocada – efeitos

No mais, há de se reiterar o disposto pela decisão de primeira instância ao tratar sobre os efeitos da jurisprudência trazida aos autos. Nesse sentido, estabelece o art. 472 do Código de Processo Civil que *a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros*. Logo, não sendo parte no litígio objeto do acórdão, a interessada não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada, uma vez que os efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

Ainda sobre esse o assunto cabe citar o art. 1º do Decreto nº 73.529/1974, que assim dispõe:

⁷ Nos casos de declaração de inconstitucionalidade operados pelo Supremo Tribunal Federal a contagem de prazo para a recuperação de importâncias despendidas indevidamente sujeita-se a “regra especial”, pois a jurisprudência tem-se orientado no sentido de reconhecer que o lapso prescricional de cinco anos somente começa a fluir após a publicação da decisão do STF que declarar tal inconstitucionalidade, nos casos de controle concentrado de constitucionalidade (efeito vinculante e erga omnes), e apenas após a Resolução do Senado Federal que suspender a vigência do dispositivo legal cuja desvalia constitucional foi reconhecida pelo STF, nos casos de controle difuso de constitucionalidade (efeito *inter partes*).

⁸ A Medida Provisória nº 1.110/1995, de 30 de agosto de 1995, publicada no DOU de 31 de agosto de 1995, mencionada no trecho do Parecer COSIT n.º 58/98, acima colacionado, tratou, em seu art. 17, inciso II, especificamente da contribuição para o FINSOCIAL recolhida na alíquota superior a 0,5%, cujos veículos normativos foram declarados inconstitucionais pelo STF em julgamento de Recurso Extraordinário pelo Tribunal Pleno. A Medida Provisória, ao reconhecer como indevido o tributo em questão, autorizando inclusive serem revistos de ofício os lançamentos já realizados, deve servir como termo inicial do prazo de 05 (cinco) anos para se pleitear a restituição das parcelas indevidamente recolhidas. Nesse sentido, veja-se Voto proferido no Acórdão nº 201-74.383.

⁹ Com relação ao prazo para solicitar a restituição do Finsocial, o Decreto nº 92.698/1986, art. 122, estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, conforme se verificar em seu texto:

"Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83. art. 9º): I - da data do pagamento ou recolhimento indevido; II - da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."



Processo nº : 13116.000541/00-83
Recurso nº : 123.778
Acórdão nº : 203-09.333

“ Art. 1º - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida, para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.

Art. 2º - Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.”

Não obstante a jurisprudência possa servir de referencial, não serve como referência obrigatória a ser obedecida pela administração pública.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer da matéria submetida ao Poder Judiciário (base de cálculo e elevação de alíquota – Lei nº 9718/98). Na parte conhecida, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para, tão-somente, reconhecer a compensação parcial de créditos advindos do reconhecimento do extinto FINSOCIAL com a COFINS, nos períodos de apuração de agosto de 1999 a **agosto de 2000**, ressalvado o direito de o Fisco averiguar a exatidão dos cálculos efetuados no procedimento.

Sala de Sessões, em 02 de dezembro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ