



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.000458/2006-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.090 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2020
Recorrente M 3.000 PUBLICIDADE E EVENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

RESTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO.

Ao pedido de restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação pleiteado administrativamente após 9 de junho de 2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos contado do fato gerador (súmula CARF nº 91).

AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DE DISPOSITIVO DE LEI.

É inaplicável o dispositivo de lei cuja eficácia encontra-se pendente de regulamentação estipulada pela própria lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. SERVIÇOS DE PUBLICIDADE.

O art. 13 da Lei nº 10.925/2004 não tem natureza interpretativa, logo a exclusão da base de cálculo da contribuição das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de comunicação responsáveis pela veiculação da publicidade (rádio, televisão, jornais, revistas) só é possível após o início de sua vigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto da Silva Esteves (Suplente convocado), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado em face de despacho decisório da repartição de origem em que não se homologou a compensação declarada relativa a alegados créditos da Cofins decorrentes da inclusão indevida em sua base de cálculo de receitas repassadas a terceiros, com base no inciso III do § 2º da Lei nº 9.718/1998.

No parecer que deu suporte ao despacho decisório, a autoridade administrativa de origem se posicionou contrariamente ao pleito do contribuinte sob o fundamento de inexistência de autorização legal à exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores pagos diretamente ou repassados a outra pessoa jurídica.

De acordo com o mesmo parecer, o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 realmente previa a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins de valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, mas tal previsão teve sua eficácia condicionada a posterior edição, pelo Poder Executivo, de normas regulamentares, o que não se concretizou, tendo tal dispositivo sido revogado pelo art. 47, IV, “b”, da Medida Provisória nº 1.991-18/2000.

Registrou-se, ainda, que, somente com o advento do art. 13 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passou a existir a previsão de exclusão da base de cálculo da contribuição dos recursos repassados pelas agências de publicidade e propaganda a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, com efeitos a partir de 23 de outubro de 2004, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 8/2005.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o deferimento do Pedido de Restituição, com a consequente homologação da compensação declarada, arguindo, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) a jurisprudência colacionada no pedido inicial demonstravam que somente era obrigatório o recolhimento das contribuições incidentes sobre as receitas próprias;

b) “a Medida Provisória que revogou a Lei nº 9.718/98, por várias vezes foi reeditada, violando expressamente os mandamentos constitucionais previstos nos artigos 50, inciso LIV, 145, § 1º, 195, inciso I e 239, todos da Lei Maior”, sendo “incabível a interpretação de que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998, não teve efeito, visto que mesmo antes de seu advento, a exclusão de renda de terceiros da base de cálculo da COFINS já decorria da própria conformação deste tributo”, pois “referido artigo possui a natureza meramente esclarecedora de parâmetros já constantes nas normas de competência relativa à COFINS.” (e-fls. 119 a 120);

c) “a receita faturada pela agência é somente o valor dos honorários (ou comissão) calculados sobre o valor dos serviços contratados por conta e ordem do cliente anunciante”, sendo que os “valores constantes da nota fiscal da agência representam receita (do prestador de serviços) e despesa (do cliente anunciante) de terceiros.” (e-fl. 123).

O acórdão da DRJ em que não se reconheceu o crédito restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2002

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

O direito de a contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento.

BASE DE CÁLCULO. ART. 30, §2º, INCISO III, DA LEI Nº 9.718, DE 1998. NÃO REGULAMENTAÇÃO. VIGÊNCIA.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718 foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 09 de junho 2000, e, enquanto vigente, não teve eficácia, pois não houve sua regulamentação.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

De acordo com o voto condutor do acórdão de primeira instância, em 23/03/2006, data de formalização do pedido de restituição, já se encontrava extinto o direito à restituição relativamente aos valores recolhidos anteriormente a 23/03/2001, por força do contido no Ato Declaratório SRF nº 96/99 e na Lei Complementar Federal nº 118/2005.

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/03/2009 (e-fl. 199), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 07/04/2009 (e-fl. 200) e requereu a reforma do acórdão recorrido, repisando os argumentos de defesa, sendo acrescida a alegação de que, conforme jurisprudência assentada, o prazo para se pleitear a restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de 10 anos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que não se homologou a compensação declarada relativa a alegados créditos da Cofins decorrentes da inclusão indevida na base de cálculo de receitas repassadas a terceiros, em razão do contido no inciso III do § 2º da Lei nº 9.718/1998.

Restam controvertidas nesta instância as seguintes matérias:

a) prazo para se pleitear a restituição de tributo sujeito ao lançamento por homologação;

b) exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores repassados a terceiros relativos a serviços de publicidade e eventos.

I. Restituição. Prazo.

O Recorrente alega que, de acordo com jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o prazo para se pleitear a restituição de pagamentos indevidos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de 10 anos.

Contudo, no julgamento do RE 556.621/RS, submetido ao rito da repercussão geral, de observância obrigatória por parte dos conselheiros do CARF, o STF decidiu que o prazo de cinco anos para o exercício do direito à repetição do indébito previsto na Lei Complementar nº 118/05 se aplicava às ações ajuizadas a partir de 09/06/2005, sendo que, para os pedidos formalizados antes dessa data, o referido prazo era de 10 anos, entendimento esse adotado pela súmula CARF nº 91, *verbis*:

Súmula CARF nº 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Como o Recorrente formulou seu Pedido de Restituição somente em 23/03/2006 (e-fl. 2), nessa data, o prazo para se pleitear a restituição já era aquele determinado pela Lei Complementar nº 118/2005, qual seja, cinco anos, situação em que se mantém a decisão da DRJ quanto à prescrição de parte do pedido relativa ao período encerrado em 23/03/2001.

II. Serviços de publicidade e eventos. Valores repassados a terceiros.

Alega o Recorrente que a falta de regulamentação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 não impedia sua aplicação, visto que, mesmo antes de seu advento, a exclusão de renda de terceiros da base de cálculo da contribuição já decorria da própria conformação do tributo, possuindo o referido artigo natureza meramente esclarecedora de parâmetros já constantes nas normas de competência.

Segundo ele, a receita faturada pela agência é somente a comissão calculada sobre o valor dos serviços contratados por conta e ordem do cliente anunciante, sendo que os valores constantes da nota fiscal da agência representam receita do prestador de serviços e despesa do cliente anunciante de terceiros.

Contudo, até o advento da Medida Provisória que o revogou, o referido dispositivo assim dispunha:

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

(...)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

É patente a exigência estipulada pela própria lei da necessidade de regulamentação do dispositivo. Fazendo-se um paralelo com a teoria da eficácia das normas constitucionais desenvolvida por José Afonso da Silva¹, trata-se, o referido inciso III, de uma norma de eficácia limitada, cuja aplicação requer prévia regulamentação nos termos fixados pela própria lei.

Ora, se a própria norma estipulou tal condição, haveria ofensa ao princípio da legalidade se tal comando fosse ignorado pelo intérprete e pelo aplicador do Direito.

As normas regulamentadoras não foram editadas, tendo sido revogado o dispositivo pela Medida Provisória nº 1.991-18/2000. Dessa forma, o inciso III acima reproduzido nem mesmo chegou a produzir efeitos.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em mais de uma vez, já decidiu nesse sentido, conforme se constata dos excertos a seguir transcritos:

RECURSO ESPECIAL Nº 776.965 - PR (2005/0142055-0) - RELATORA :
MINISTRA ELIANA CALMON

EMENTA - TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – VALORES COMPUTADOS COMO RECEITA TRANSFERIDOS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS – LEI 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III – REGRA DE INTERPRETAÇÃO – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC: INEXISTÊNCIA.

(...)

3. O artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, estabeleceu regra de exclusão condicionada a regulamento do Poder Executivo.

4. Condição não implementada, sendo revogada a regra de exclusão pela MP 1991-18/2000.

5. Legalidade da norma contida e condicionada a regulamento.

6. Recurso especial improvido.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 534.865 - RS (2003/0056824-3) - RELATOR :
MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

EMENTA - TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000.

I - O comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 estabelecia a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas, a depender de normas regulamentares do Poder Executivo.

¹ SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

II - Com a edição da Medida Provisória nº 1.991-18/2000, o dispositivo em comento foi retirado do mundo jurídico, antes mesmo de produzir os efeitos pretendidos. Portanto, embora vigente, não teve eficácia, já que não editado o decreto regulamentador.

III - Agravo regimental improvido.

No mesmo sentido já decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*:

Processo: 2001.72.01.001285-0/SC – 06/05/2004 – Primeira Seção

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VALORES TRANSFERIDOS A OUTRA PESSOA JURÍDICA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, PARÁGRAFO 2º, INCISO III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA E EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO.

A regra que previa a exclusão das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas da base de cálculo do PIS e da COFINS, preconizada no inciso III, § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, é norma de eficácia limitada, dependendo de regulamentação. A inexistência do decreto de execução no período em que o artigo de lei esteve em vigor impede que o regramento seja aplicado.

Portanto, o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 dependia da edição de norma regulamentar, o que jamais veio a ocorrer, tendo sido revogado posteriormente sem gerar qualquer efeito tributário.

Por outro lado, conforme observou a DRJ, somente com a publicação da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, aplicável a partir de 29 de outubro de 2004, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 8, de 12 de agosto de 2005, foi que se passou a prever a possibilidade de dedução de determinados valores da base de cálculo das contribuições devidos pelas agências de publicidade, nos seguintes termos:

Lei nº 10.925/2004: (...)

Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.

Referido art. 53 da Lei nº 7.450/1985 assim dispõe:

Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único - No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

Contudo, essas disposições não alcançam o período destes autos, qual seja, 01/01/2001 a 31/12/2002, pois sua vigência somente se iniciou em 29 de outubro de 2004, conforme também já decidiu o STJ, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. IMPORTÂNCIAS PAGAS DIRETAMENTE OU REPASSADAS A OUTRAS EMPRESAS. DEDUÇÃO PREVISTA PARA O IMPOSTO DE RENDA. EXTENSÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES. LEI NOVA. NATUREZA INTERPRETATIVA. INEXISTÊNCIA. IRRETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

1. (...)

2. **O art. 13 da Lei n. 10.925/2004 não tem natureza interpretativa** e, por isso, o desconto contábil na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de comunicação responsáveis pela veiculação da publicidade (rádio, televisão, jornais, revistas) **só é possível após o início de sua vigência.** (g.n.)

3. O faturamento é a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, conceito que se entende como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (v.g.: Lei n. 10.833/2003 e Lei n. 10.637/2002).

4. Hipótese em que o recurso fazendário deve ser provido para julgar improcedente a pretensão autoral relacionada aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência do referido dispositivo, tendo em vista as instâncias ordinárias terem decidido pela aplicação retroativa do art. 13 da Lei n. 10.925/2004.

5. Agravo conhecido. Recurso especial provido.

(REsp 283.712/PB, j. 14/05/2019, Rel. Min. Gurgel de Faria)

Portanto, por ausência de previsão legal à época do período de apuração destes autos, afasta-se a pretensão do Recorrente de excluir da base de cálculo da contribuição os valores repassados a terceiros a título de propaganda e eventos.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis