



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

**Processo n°** 10980.934801/2009-84  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.427 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de setembro de 2016  
**Matéria** COFINS. Alargamento da base de cálculo.  
**Recorrente** CONSTRUTORA TOMASI LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003

ART. 3º, §1º DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §2º, do RICARF. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CABIMENTO.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS é o faturamento e, em virtude de inconstitucionalidade declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62, §2º do RICARF.

Recurso Voluntário Provido.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso.

*(Assinado com certificado digital)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Curitiba/PR que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte, a qual pretendeu a reforma do despacho decisório, que, por sua vez, indeferiu a homologação da compensação de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

A não homologação se deveu a inexistência do crédito informado, vez que o mesmo havia sido integralmente utilizado.

Em sua manifestação a interessada alega que o crédito decorre da declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do §1º do art. 3º da Lei nº9.718, de 1998, e que aproveitou o referido crédito nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Cita e transcreve jurisprudência administrativa e, ressaltando o contido no art. 165 do CTN, insiste no direito à restituição. Ao final, pede a homologação da compensação.

Sobreveio então o Acórdão 06-041.151, da DRJ/CTA/PR, julgando improcedente a manifestação de inconformidade da Contribuinte.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3402-003.399, de 29 de setembro de 2016, proferido no julgamento do processo 10980.911525/2010-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3402-003.399):

*"O recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.*

*A questão de direito controversa no presente processo é amplamente conhecida. Trata-se do inconstitucional alargamento da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”), sobre o qual cumpre tecer algumas breves explicações.*

*A Cofins, sucessora do FINSOCIAL, foi disciplinada pela Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998 (“Lei n. 9.718/98”).*

*Nos termos do artigo 3º da citada Lei, ficou estabelecido que a Cofins incidiria sobre a receita bruta de pessoa jurídica. Por sua vez, o §1º do mesmo artigo veio definir o que abrangia o termo "receita", dispondo que:*

*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.*

*Contudo, à época da edição da Lei n. 9.718/98, a Constituição da República brasileira, em seu artigo 195, estabelecia que as Contribuições Sociais a serem recolhidas aos Cofres da União pelos empregadores, dentre as quais se enquadra a Cofins, somente poderiam incidir sobre o “faturamento”.*

*Diante dessa delimitação constitucional, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) declarou que o §1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 é inconstitucional, no julgamento dos Recursos Extraordinários (“RE”) n. 357950, 390840, 358273, 346084 e 336134 em 09 de novembro de 2005.*

*Posteriormente, o Pretório Excelso, no julgamento do RE n. 585.235, publicado em 28/11/2008, julgou pela aplicação da repercussão geral sobre matéria em exame, reconhecendo a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A ementa do referido julgado foi lavrada nos seguintes termos:*

*RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS.*

*Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.*

*Isto porque, segundo o entendimento dos Ministros do STF, esse dispositivo alargou indevidamente a base de cálculo da COFINS, uma vez que igualou o conceito de faturamento (ou receita operacional) ao conceito de receita . Explica-se.*

*Enquanto o faturamento é constituído pelas receitas advindas da venda de bens e serviços, a receita compreende "entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial”, segundo a lição de José Antonio Minatel.<sup>1</sup> Assim, o faturamento (espécie) é menos amplo que a receita (gênero).*

<sup>1</sup> MINATEL, José Antonio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 132.

*Ocorre que tais conceitos não podem ser livremente manejados pelo legislador, pois o artigo 110 do Código Tributário Nacional determina que:*

*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

*Destarte, se a Constituição determinava que a COFINS somente poderia incidir sobre o faturamento; e o faturamento constitui as receitas provenientes da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica; conclui-se pela inconstitucionalidade da lei que determina a incidência sobre a receita sem sentido amplo, pois essa é mais abrangente que o faturamento.<sup>2</sup>*

*Buscando solucionar os vícios constitucionais de que padecia a Lei n. 9.718/98, o Poder Legislativo editou a Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998 (“EC n. 20/98”).*

*Tal Emenda alterou o texto do artigo 195 da Constituição, o qual restou positivado nos seguintes dizeres:*

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).*

*Em síntese, a EC n. 20/98 alargou a hipótese de incidência das contribuições sociais devidas pelo empregador, uma vez que a partir de então não só o faturamento pode ser tributado, como também a receita em sentido amplo.*

---

<sup>2</sup> Ademais, há de se ressaltar que a Lei n. 9.718/98 tem status jurídico de lei ordinária, o que torna ainda mais patente a sua inconstitucionalidade, tendo em vista que somente por meio de lei complementar é que poderia ser criada outra fonte de custeio da seguridade social (incidente sobre outra materialidade), nos termos do artigo 195, §4 e do artigo 154, inciso I, ambos da Constituição.

Disto depreende-se que somente seria legítima a cobrança da COFINS sobre a receita, hipótese que na época não estava prevista no rol de incisos do artigo 195 da Constituição, caso tal situação tivesse sido instituída por meio de lei complementar. Afinal, tratar-se-ia de nova fonte de custeio da seguridade social. Como a Lei n. 9.718/98 foi votada e publicada pelo rito legislativo próprio das leis ordinárias, mais uma vez conclui-se pela inconstitucionalidade da exação.

*Entretanto, essa mudança no texto da Constituição não teve o poder de convalidar os dizeres da Lei n. 9.718/98, pois o sistema jurídico brasileiro não admite a constitucionalidade superveniente, vale dizer, tendo sido promulgada e publicada lei que contraria a Constituição, não é possível que posterior alteração da própria Constituição, por via de emenda, traga de forma retroativa a validade da lei. Foi assim que decidiu o STF.*

*Pois bem. Tendo sido decidida a questão em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, torna-se imperioso o seu acatamento por este Conselho, nos moldes do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática da repercussão geral:*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*Nesse sentido, é tranquila a jurisprudência do Conselho a respeito da necessidade de reprodução das decisões proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins – citadas alhures - aos processos administrativos fiscais, nos quais os contribuintes formulam pedidos de restituição de valores indevidamente pagos a título da contribuição social em questão, exatamente como ocorre no presente caso.*

*Destaco a seguir alguns julgados representativos do entendimento sobre a matéria:*

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

*Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000*

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. 10 ANOS. PEDIDO REALIZADO ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005.*

*O prazo decadencial para o direito de restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, a contar do fato gerador quando o pedido for realizado antes da entrada em vigor da Lei Complementar 118/2005, conforme entendimento do STF.*

***COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO DE DECISÃO DO STF NA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL - POSSIBILIDADE.***

*Nos termos regimentais, reproduzem-se as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na sistemática de repercussão geral. A base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o faturamento, assim*

*compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Excelso STF.*

**COFINS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO DE TRIBUTO. POSSIBILIDADE.**

*Caracterizado o pagamento a maior ou indevido da contribuição, o contribuinte tem direito à repetição do indébito, segundo o disposto no art. 165, I, do Código Tributário Nacional (CTN).*

*Recurso Voluntário Provido*

*(Processo 11618.002043/2005-19, MARCOS ANTONIO BORGES, Nº Acórdão 3801-001.835)*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 28/02/1999 a 31/05/2000*

**DECADÊNCIA. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/05.**

*O prazo estabelecido na Lei Complementar 118/05 somente se aplica para os processos protocolizados a partir 9 de junho de 2005, e que anteriormente a este limite temporal aplica-se a tese de que o prazo para repetição ou compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de dez anos, contado de seu fato gerador, de acordo com decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na sistemática de repercussão geral.*

**PIS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO DE DECISÃO DO STF NA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL - POSSIBILIDADE.**

*Nos termos regimentais, reproduzem-se as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na sistemática de repercussão geral. A base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Excelso STF.*

**PIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO DE TRIBUTO. POSSIBILIDADE.**

*Caracterizado o pagamento a maior ou indevido da contribuição, o contribuinte tem direito à repetição do indébito, segundo o disposto no art. 165, I, do Código Tributário Nacional (CTN).*

*Recurso Voluntário Provido.*

*(Processo 13855.001146/2005-86, Relator(a) FLAVIO DE CASTRO PONTES, Nº Acórdão , 3801-001.722)*

**COFINS. ART. 3º, DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO**

*ART. 62, §1º, I, do RICARF. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. CABIMENTO.*

*A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS é o faturamento e, em virtude de inconstitucionalidade declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62A do RICARF.*

*COFINS. ART. 3º, §1º, DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. CABIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*Em face da inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo da contribuição a COFINS, promovida pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 19.718/98, é cabível o deferimento da restituição do indébito, devendo a autoridade preparadora verificar a comprovação do pagamento indevido ou a maior para compor o crédito a ser deferido ao contribuinte. Sobre o crédito apurado incide correção pela incidência da SELIC desde a data do pagamento indevido ou a maior, na forma do §4º, do Art. 39, da Lei nº 9.250/95.*

*Recurso Parcialmente Provido.*

*(Processo 10950.000184/2006-26, Relator(a) JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Acórdão 3402-001.697)*

*COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*Mantém-se o lançamento quando constatada a falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, no período compreendido pelo auto de infração.*

*COFINS. COMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTO PRÓPRIO.*

*Eventual direito à compensação da COFINS, em razão de recolhimento indevido ou efetuado a maior, deve ser apreciado no procedimento administrativo próprio de restituição/compensação, e não em processo de formalização de exigência de crédito tributário. Todavia, nada impede Requerê-la em procedimento próprio.*

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.*

*O conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação. A competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte. Aos órgãos julgadores do CARF compete o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (art. 1º da Portaria MF nº 256/2009)*

*MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE*

*Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.*

**COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DE DECISÃO DO STF NA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE.**

*Nos termos regimentais, reproduz-se as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na sistemática de repercussão geral. A base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Excelso STF.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*(Processo 10680.006962/2008-80, Relator(a) JOSE LUIZ BORDIGNON, Acórdão 3801-000.984)*

*Portanto é incontroverso o bom direito da Recorrente em relação à restituição dos recolhimentos indevidamente feitos a título de Cofins, no período de apuração em questão, haja vista que a presente lide administrativa tem como objeto principal a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 pelo STF (alargamento inconstitucional da base de cálculo da Cofins).*

*Com efeito, como já tive a oportunidade de destacar em dissertação sobre o tema:*

*Tanto a edição de leis inconstitucionais como a cobrança de tributos com base em tais leis tributárias inconstitucionais são atos ilícitos praticados pelo Poder Público.*

*O primeiro constitui ilícito constitucional (edição de lei contrária aos dizeres da Constituição), enquanto o segundo caracteriza ilícito tributário (cobrança pelo Estado e conseqüente pagamento pelo contribuinte de tributo inválido). Lembrando que as normas jurídicas em sua feição completa são impreterivelmente dotadas de uma sanção em caso de descumprimento, aos citados atos ilícitos o ordenamento jurídico atrela as respectivas sanções: a declaração de inconstitucionalidade, com o objetivo de preservar a integralidade e coerência da ordem jurídica; e a restituição de tributos inconstitucionais, cuja função é conferir segurança jurídica e isonomia aos administrados.<sup>3</sup>*

*Cumpre ainda salientar que à restituição de tributos inconstitucional, cuja natureza e regime jurídico são tributários, são totalmente aplicáveis as regras relativas às demais hipóteses de repetição de indébito dispostas no CTN (artigo 165 a 169).*

*Entretanto, com relação ao quantum devido como restituição do tributo inconstitucional, compete à autoridade administrativa preparadora, com*

<sup>3</sup> LAURENTIIS, Thais de. Restituição de Tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015.

*base na documentação apresentada pelo contribuinte no decorrer do processo administrativo, efetuar os cálculos e apurar o valor do direito creditório.*

*Por fim, saliento que apurado o crédito, os valores originais devem sofrer correção pela incidência da SELIC, desde a data do pagamento indevido, como impõe o artigo 39, §4º da Lei nº 9.250/95, até a data do efetivo aproveitamento dos créditos pelo contribuinte.*

***Dispositivo***

*Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, haja vista a necessidade de liquidação do julgado, nos termos descritos acima."*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, dá-se parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à restituição dos valores recolhidos com amparo no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 (declarado inconstitucional pelo STF), devendo o montante do direito creditório ser apurado pela unidade de origem.

assinado digitalmente

Antonio Carlos Atulim