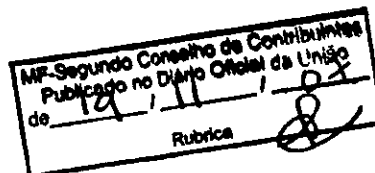




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 11030.000621/2004-94  
**Recurso nº** 134.633 Voluntário  
**Matéria** RESTITUIÇÃO/COMP COFINS  
**Acórdão nº** 203-12.403  
**Sessão de** 19 de setembro de 2007  
**Recorrente** LOJAS VOLPATO LTDA.  
**Recorrida** DRJ-Santa Maria/RS



Assunto: Contribuição para o Financiamento da  
Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2003

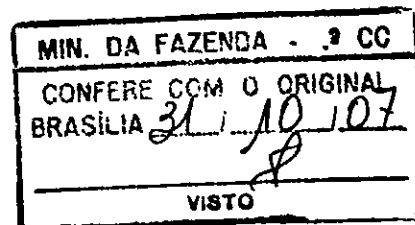
Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO.  
EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A  
TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

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

BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCLUSÃO.

A base de cálculo da Cofins e do PIS/Faturamento é o  
faturamento ou receita bruta, sem exclusão do valor  
do ICMS devido, destacado nas notas fiscais de saída  
e que compõe o preço total do produto.

Recurso negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

  
ANTONIO BEZERRA NETO

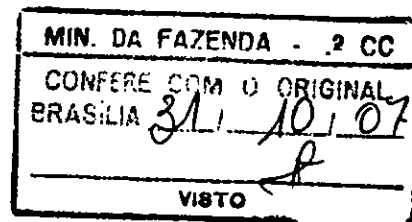
Presidente

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski (Suplente), Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.



## Relatório

O processo trata de várias PER/Dcomp, relativas a créditos por pagamentos indevidos ou a maior da Cofins, segundo a requerente, compensados com débitos próprios dessa mesma contribuição.

Conforme a petição de fls. 52/68, o direito aos créditos é alegado com base no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, revogado pelo art. 47, IV, "b", da MP nº 1.991-18, de 09/06/2000, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001. Entende a requerente que o referido inciso permite a exclusão, da base de cálculo da Cofins e do PIS/Faturamento, dos valores repassados a outras pessoas jurídicas, bem como do ICMS e demais impostos indiretos (menciona o IPI e o ISS).

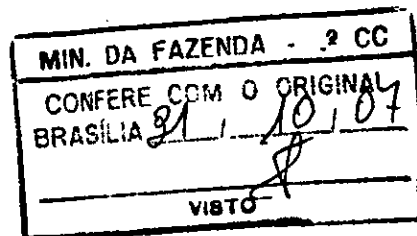
A Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo (RS) indeferiu o pleito, por considerar que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não produziu eficácia, em face da revogação antes de sua regulamentação (Despacho Decisório de fls. 320/322).

Manifestando-se contra a denegação, a requerente arguiu o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo, por bem resumir as alegações (fls. 355/357):

### *"Dos Fatos*

- foi intimado de despacho decisório que não reconheceu os créditos de COFINS que postulou com base no item III, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, bem assim a não homologação das compensações que declarou;*
- auferiu receitas que são tributadas pelo PIS e COFINS, conforme disposição da Lei nº 9.718, de 1998, tendo constatado diferenças destas contribuições;*
- aquela lei introduziu profundas alterações nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, permitindo, inclusive, as exclusões contidas nos incisos do § 2º do art. 3º. Dentre essas, destaca aquela que faculta o abatimento das receitas tidas como próprias e transferidas para outras pessoas jurídicas;*
- efetuou o pagamento do PIS e COFINS com utilização de base de cálculo errônea, eis que utilizava forma de cálculo diversa da disposta na Lei nº 9.718, de 1998, tendo acabado por recolher ao erário público valores superiores aos efetivamente devidos, sendo legítima credora da União Federal;*
- na qualidade de credora da União federal, possui o direito líquido e certo de proceder a compensação do montante indevidamente pago com recolhimentos vincendos das referidas exações, sendo que tal direito decorre dos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, que disciplina a compensação de tributos da mesma espécie.*

*Do Direito Líquido e Certo*



• a manifestação visa o reconhecimento de seu direito líquido e certo de efetuar a compensação de contribuições recolhidas em excesso nos meses de fevereiro de 1999 até agosto de 2000.

*Da Base de Cálculo do PIS e COFINS Após o Advento da Lei nº 9.718, de 1998*

• a Lei nº 9.718, de 1998, elegeu como base impositiva das contribuições a receita bruta das empresas, essa equiparada ao faturamento para fins de incidência dos tributos;

• o conceito de receita bruta foi positivado pelo art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que transcreve;

• o Fisco entende que a aplicação da dedução do inciso III é impossível, visto não terem sido editadas normas regulamentadoras previstas no texto legal;

• transcreve excerto de voto proferido por integrante do Poder Judiciário acerca da formação da base de cálculo do PIS e da COFINS.

*Da Impossibilidade de Norma do Poder Executivo Dispor Sobre a Base de Cálculo de Contribuições - Aplicação do Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária*

• refere a possível afronta a princípios constitucionais, bem como aos arts. 3º e 99 do CTN, que transcreve. Registra entendimento de doutrinadores;

• aborda o tema observando disposições constitucionais, apontando doutrinadores;

• o texto legal contempla todos os requisitos necessários para a sua imediata aplicação, restando evidente que a alusão a normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo se refere única e exclusivamente aos chamados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, pois a definição do conteúdo e alcance do texto legal prescinde de qualquer regulamento. Aponta doutrinador;

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

*Do Período de Vigência do Dispositivo Legal em Comentário*

• no período compreendido entre fevereiro de 1999 e agosto de 2000, as contribuições devem ser calculadas de acordo com a redação originária da Lei nº 9.718, de 1998, inclusive com a aplicação do inciso III, do § 2º, do art. 3º, o que não é aceito pelo Fisco.

*Da Exclusão do ICMS e dos Demais Impostos Indiretos da Base de Cálculo das Contribuições*

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31 10 107
VISTO

MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 21.10.107
VISTO

• da aplicação sem reservas do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, resulta o seu direito de excluir, da base de cálculo do PIS e da COFINS, o ICMS e todos os demais impostos indiretos, decorrendo tal conclusão do art. 14 do Código Civil, que transcreve;

• determinando a lei a exclusão das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas da base de cálculo do PIS e da COFINS e sendo aqueles impostos (IPI, ICMS e ISS) arrecadados pelas empresas e posteriormente transferidos para os cofres públicos, resta evidente que está perfectibilizada a transferência prevista na lei;

• no caso dos chamados impostos indiretos, a empresa atua como mera arrecadadora das diversas pessoas de direito público interno, uma vez que o tributo é suportado pelo consumidor final e destinado aos cofres públicos, restando evidente que estes valores não representam uma receita da empresa, não podendo, como tal, sofrer tributação.

#### *Das Demais Exclusões*

• somente será dado o devido alcance aos termos do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, se além de excluir da base de cálculo os chamados impostos indiretos, for determinado o afastamento das receitas transferidas para pessoas jurídicas de direito privado. Aponta o art. 16 do Código Civil;

• durante o período em que esteve em vigência o dispositivo que permitia a exclusão, não podiam fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas que tivessem apenas circulado pelos cofres da empresa, sendo destinadas a outras pessoas jurídicas, ou seja, no período compreendido entre fevereiro de 1999 e agosto de 2000, todas as receitas que não permaneceram na empresa, sendo destinadas ao custeio de insumos ou serviços adquiridos de outras pessoas jurídicas, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de afronta aos termos do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998.

#### *Do Direito a Compensação*

• a extinção do crédito tributário através da compensação está prevista no inciso II do art. 156 do CTN, sendo que com base naquele dispositivo o Congresso Nacional editou a Lei nº 8.383, de 1991, e, posteriormente, a Lei nº 9.430, de 1996;

• para o caso em litígio, interessa a aplicação do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, visto que pretende compensar os valores vencidos com as próprias contribuições objeto do litígio;

• uma vez reconhecido o seu direito de recolher o PIS e a COFINS nos moldes previstos pelo art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, deve-se reconhecer, também, o seu direito de efetuar a compensação do montante recolhido indevidamente com parcelas vincendas dos próprios tributos, na forma do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991.

*Ao finalizar, requer:*

a) seja reconhecido seu direito líquido e certo de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas transferidas para outras

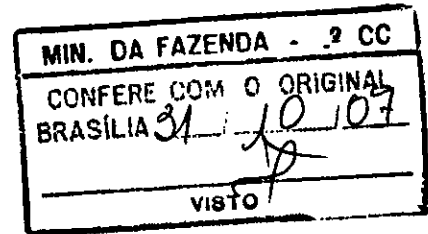
*peçoas jurídicas de direito público ou privado, conforme determina o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998;*

*b) sejam considerados como indevidos os pagamentos efetuados em desacordo com a Lei nº 9.718, de 1998, reconhecendo-se o seu direito líquido e certo de efetuar a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e COFINS com parcelas vincendas das próprias contribuições, na forma do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, acrescidos dos juros legais desde o recolhimento indevido, calculados com base na taxa SELIC, resguardado o mais amplo direito da autoridade fiscal de efetuar a fiscalização da regularidade da compensação."*

A 2ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 354/361, manteve o indeferimento, referendando a interpretação do órgão de origem.

O Recurso Voluntário de fls. 366/388, após tratar de matéria estranha aos autos (argúi a impossibilidade de exigência da multa para recebimento do Recurso), reitera as razões da impugnação.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

A recorrente alega que a interpretação da decisão recorrida, ao considerar não ter tido eficácia o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ausência de regulamentação, agride o princípio constitucional da legalidade e o disposto no art. 99 do CTN.

Não lhe assiste razão, porque o poder atribuído ao Executivo para regulamentar o referido inciso nada tem de ilegal ou inconstitucional, como já assentou o STJ, inclusive. Nesse sentido, observe-se o julgado abaixo:

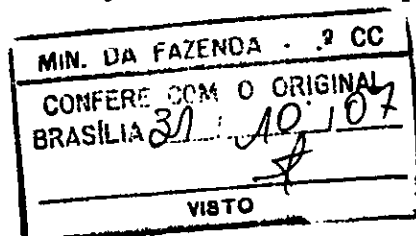
*“RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.*

*1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.*

*2. ‘In casu’, o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.*

*3. Recurso Especial desprovido.”* (Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 445.452 - RS (2002/0083660-7) - DJ de 10/03/2003, Relator Min. José Delgado)

A decisão acima produz a melhor interpretação, ao determinar que o citado dispositivo não produziu eficácia no período em que vigente - até ter sido revogado pelo art. 47, IV, "b", da MP nº 1.991-18, de 09/06/2000, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 -, em virtude da ausência de regulamentação. Vem a interpretação do STJ ao encontro do Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal nº 56, de 20/07/2000, segundo o qual a norma veiculada pelo inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é ineficaz, para fins de eventual exclusão de valores que, computados como receita bruta, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.



Quanto ao argumento de que o valor do ICMS também deveria ser excluído da base de cálculo do PIS/Faturamento e da Cofins, mais uma vez não assiste razão à recorrente.

A inclusão do valor do imposto estadual na base de cálculo da Cofins, bem assim na do PIS, é certa em virtude de o ICMS integrar o valor da mercadoria vendida, já que calculado "por dentro".

Diferentemente do IPI - cujo valor é apenas destacado na nota fiscal e somado ao total do documento fiscal, mas não compõe o valor da mercadoria -, o ICMS integra o faturamento, tal como definido pela Lei Complementar nº 70/91. Daí ser indubitável a sua inclusão na base de cálculo da contribuição.

Embora o tema tenha sido reaberto recentemente no âmbito do STF, por ocasião da retomada do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785, que ainda não findou,<sup>1</sup> até então era pacífico, tanto nesta esfera administrativa quanto na judicial, STJ, inclusive. Neste tribunal o tema foi debatido de forma conclusiva ao tempo do antigo Finsocial - que, como se sabe, possuía como base de cálculo o faturamento, tal como a Cofins e o PIS/Faturamento, antes da Lei nº 9.718/98 -, chegando-se à edição da Súmula STJ nº 94, de 22/02/1994, segundo a qual "a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial."

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2007.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

<sup>1</sup> Referido julgamento foi iniciado em 08/09/1999 com o voto do Min. Marco Aurélio e, naquele ano, interrompido pelo pedido de vista do Min. Nelson Jobim, que saiu do Colendo Tribunal sem pronunciar o seu voto. Retomado o julgamento em 24/08/2006, agora com nova composição da Corte, votaram acompanhando o relator, pela exclusão da base de cálculo do ICMS da COFINS, os Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Na votação que decidiu pelo conhecimento do Recurso, restaram vencidos os Ministros Cármen Lúcia e Eros Grau, que dele não conheciam por considerarem ser o conceito de faturamento matéria infraconstitucional.

