



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

Processo nº 11080.912903/2008-74
Recurso nº 522.182 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.800 – 3ª Turma Especial
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria PIS - COMPENSAÇÃO
Recorrente CLONEX PRODUTOS E SISTEMAS DE LIMPEZA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/05/2000

AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DE DISPOSITIVO DE LEI. LEI 9.718/1998, ART. 3º, § 2º, INCISO III.

Inaplicabilidade de dispositivo de lei passível de regulamentação pelo Poder Executivo. Não há ofensa ao princípio da legalidade estrita quando o próprio ato exarado pelo Poder Legislativo - a Lei - condiciona a eficácia do dispositivo à expedição de normas regulamentadoras.

APRECIÇÃO DE ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei. Não configurada nenhuma das exceções previstas

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos o relator e o conselheiro Daniel Maurício Fedato.

Assinado digitalmente

ALEXANDRE KERN - Presidente.

Assinado digitalmente

RANGEL PERRUCCI FIORIN - Relator.

Assinado digitalmente

Assinado digitalmente em 28/10/2010 por ALEXANDRE KERN. 04/10/2010 por RANGEL PERRUCCI FIORIN. 22/10/2010 por HELCIO LAFFETA REIS.

Assinado digitalmente em 22/10/2010 por HELCIO LAFFETA REIS.

Assinado em 20/10/2010 pelo Ministério da Fazenda.

d) Somente será dado o devido alcance aos termos do inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei 9718/1988 se, além de excluir os chamados impostos indiretos da base de cálculo das contribuições, for determinado o afastamento de sua base de cálculo as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas de direito privado.

e) Durante o período em que esteve em vigência o dispositivo que permite as exclusões referidas, não podem fazer parte da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS as receitas que tenham apenas circulado pela contabilidade das empresas e que foram destinadas a outras pessoas jurídicas;

f) Todos os valores que apenas transitaram temporariamente na empresa como receita, e que foram transferidos para outras pessoas jurídicas, devem ser excluídos da base de cálculo para fins de apuração do PIS/PASEP e da COFINS, no período de Fevereiro de 1999 a Agosto de 2000;

g) O decreto executivo não pode fixar os critérios que compõem a regra-matriz de tributação. Trata-se de matéria reservada à Lei, em sentido formal.

h) No período em que esteve em vigor a redação originária do artigo 3º da Lei 9718/98 o contribuinte tem direito líquido e certo de excluir da base de cálculo das contribuições o PIS e a COFINS todas as receitas que tenham ingressado na empresa e, posteriormente, tenham sido transferidas para outras pessoas jurídicas.

i) O inciso III do § 2º da Lei 9718/98 foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, publicada no Diário Oficial da União de 10 de junho de 2000.

j) Durante o período em que esteve em vigência o dispositivo que permitia a exclusão, não podem fazer parte da base de cálculo o PIS e da COFINS as receitas que tenham apenas circulado pelos cofres do contribuinte e foram destinadas à transferência para outras pessoas jurídicas.

k) Uma vez reconhecido o direito do contribuinte de recolher o PIS e a COFINS nos moldes previstos no inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei 9.718/98, deve ser reconhecido também o direito de promover a compensação do montante recolhido indevidamente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator, Rangel Perrucci Fiorin

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço e passo a votar.

Litiga-se a não homologação das compensações apresentadas eletronicamente e, não reconhecida por Despacho Decisório da DRF (ratificada decisão em Acórdão proferido pela DRJ em Porto Alegre).

Assim, o cerne do questionamento é saber se poderia o Recorrente compensar as importâncias pagas a título de PIS/PASEP e COFINS, em face da inconstitucionalidade da Lei 9.719/98, reconhecida pelo STF.

A par disso, observa-se que após edição da Lei 9718/98, foi alterada a base de cálculo da contribuição ao PIS, sendo que nos termos do seu art. 2º, passou ser a mesma da COFINS, ou seja, o faturamento correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica de direito privado, e não mais o faturamento (art. 3º, § 1º).

Todavia, tomadas essas considerações, constata-se que a modificação da base de cálculo introduzida pela lei nº 9.718/98, viola preceito constitucional e legal, pelo fato do legislador ordinário ultrapassar a competência outorgada pelo artigo 195, I da Constituição Federal, bem como ignorar o artigo 110 do Código Tributário Nacional

Nesse sentido, decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998 O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobreposição ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98 A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada (STF, Plenário, RE 346.084/PR, DJ 02/09/2006)

Desta forma, acompanhando a prescrição do artigo 62 da Portaria MF nº 256/2009 – Regimento Interno do CARF – fica expressamente vedado aos conselheiros aplicarem entendimento contrário ao que já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 62 Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

Parágrafo único O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo

1 - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal

Pacificado o entendimento de que a União não poderia alargar a base de cálculo da PIS e COFINS, por intermédio da Lei 9718/98, passa-se analisar outras exclusões discutidas nestes autos, qual seja, as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas de direito privado.

Para tanto, coleciona-se os ensinamentos da doutrina pátria, a fim de nortear nossa posição e voto:

Segundo Paulo de Barros Carvalho *in* Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008., p. 729:

"Para efetiva existência de receita, o ingresso do dinheiro deve integrar o patrimônio de quem a auferiu, havendo alteração de riqueza. Receita é a entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem acrescer seu vulto, como elemento novo positivo. Assim, quando o particular vende determinado bem que lhe pertence, o dinheiro recebido é receita, uma vez que altera a situação patrimonial do vendedor. Por outro lado, ingressos financeiros que não constam fatos modificativos do patrimônio, como o recebimento de depósitos recolhidos ou valores recebidos pela alienação de coisa alheia, não se apresentam como receita, sendo mera entrada

De acordo com as Normas e Procedimentos de Contabilidade editada pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades da empresa, quando tais entradas acarretam patrimônio líquido, excluídos daqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas. No conceito de receita estão incluídos somente os benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria, não abrangendo, por conseguinte, importâncias cobradas por conta e favor de terceiros (NPC n. 14) (grifamos)

Para José Antonio Minatel *in* Contudo de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação, MP/APET, 2005, p. 124.:

" receita é qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio de pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda a contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos "

No caso sob julgamento, mais precisamente sobre a transferência de receita que tenham apenas circulado pela contabilidade da empresa e que foram destinadas a outras pessoas jurídicas, não condiz com o conceito de receita.

Com efeito, no entendimento deste conselheiro, para ser considerada receita que possibilite a cobrança da Contribuição da PIS/PASEP e da COFINS deve haver o

acréscimo patrimonial, integrante ao patrimônio da pessoa jurídica e não o ingresso transitório, como no caso em tela.

Assim, deverão ser excluídas das base de cálculo PIS/PASEP e COFINS também as receitas transitórias que tenha sido consubstanciada com base no art. 3º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.718/1998.

Em suma, o Supremo Tribunal Federal e a doutrina pátria pactuam o entendimento de que o conceito de "faturamento", utilizado pela Constituição Federal não poderia, de acordo com foi exposto, ser alargados.

Outrossim, o conceito de receita, para fim da arrecadação tributária deve estar condicionado ao ingresso não transitório do dinheiro, pelo menos, na matéria sob análise.

No que se refere a alegação de que nenhuma norma do poder executivo, possa dispor sobre a base de cálculo de tributos, na espécie contribuição social, pactua-se com este entendimento, visto ser matéria reservada por lei.

Para Paulo de Barros Carvalho:

“ O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição do poderes. O princípio da legalidade compele ao interprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra adivier obrigação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal” (Direito Tributário, linguagem e método São Paulo Noeses, 2008 p 282-283)

Por fim, quanto a compensação pleiteada pelo recorrente, entende-se por forma de extinção das obrigações recíprocas, que deve ser realizada nos termos da legislação tributária.

Desta forma, o artigo 74 da lei 9430/96 determina:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Ainda, em atenção a legislação tributária, o artigo 26 da Instrução Normativa n. 406/04, prescreve:

"Art 26 O sujeito passivo que apura crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em judicial, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição, ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF "

Corroborando com o entendimento, apresenta-se a posição de Paulo Cesar Conrado *in* Compensação Tributária e Processo (nos termos da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001), Max Limonad.: São Paulo. 2003.p. 163.,

"(), pode que um contribuinte, entendendo-se autorizado pelo sistema a produzir uma dada norma ("autolançamento"), conclua que também o está quando à produção de uma outra norma – constitutiva, desta feita, do fato jurídico do pagamento indevido -, lançando, ao fim, a conseqüente norma de compensação e procedendo aos registros contábeis tidos como cabentes. Pense-se, contudo, que o Estado-fisco, por seus agentes e mediante os procedimentos pertinentes, chegue à conclusão de que os lançamentos engendrados pelo contribuinte padecem de tal ou qual vício, de molde a contaminar a norma de compensação. Em casos desse jaez, é intuitivo que o Estado-fisco não reconheça que a obrigação tributária tenha sido fulminada pela compensação, constituindo então, um outro fato. Nesses casos, ter-se-á, em suma, a versão do Estado-fisco, decorrência lógica de um processo de interpretação que lhe é peculiar, contra outra versão, a do contribuinte, igualmente defluente de um processo de interpretação que lhe é próprio "

Diante o exposto, e por tudo mais que consta dos autos do processo, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, para determinar as compensações apresentadas.

Assinado digitalmente

Rangel Perrucci Fiorin

Voto Vencedor

Conselheiro Hércio Lafeté Reis, Redator Designado

Trata-se de Pedido de Restituição de valores da Cofins relativos ao mês de novembro de 2000, que, no entender do Recorrente, teriam sido recolhidos a maior em face da não exclusão dos valores computados como receita transferida a outra pessoa jurídica e do ICMS incidente sobre o faturamento.

Fazendo-se um paralelo com a teoria da eficácia das normas constitucionais de autoria de José Afonso da Silva¹, trata-se-ia, o presente caso, de uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade 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, estabelecem 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 AGRADO 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*

1 - O comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 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 José Afonso da Silva, *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 - Agravio 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 que, contudo, jamais veio a ocorrer, tendo sido revogado posteriormente, sem gerar qualquer efeito na configuração do tributo devido.

II. Inclusão dos valores dos impostos indiretos na base de cálculo das contribuições. Inconstitucionalidade.

Alega o Recorrente que os impostos indiretos presentes na base de cálculo da contribuição se referem a receitas que apenas circulam em sua contabilidade, sendo posteriormente transferidas para outras pessoas jurídicas, em razão do que deveriam ser expurgadas da base de cálculo da Cofins.

Ressalte-se que não consta dos autos qualquer elemento probatório que dê sustentação a essas alegações do ora Recorrente, permanecendo a controvérsia apenas no nível argumentativo.

De início, ressalte-se que permanece pendente, pelo prisma constitucional, a discussão acerca da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins.

A matéria encontra-se sob análise do Supremo Tribunal Federal (STF) que já reconheceu a sua repercussão geral², estando pendente de julgamento a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC)³, cuja ementa da medida cautelar assim dispõe:

² RE 240.785/MG

³ ADC nº 18/DF

Constata-se, portanto, entendimento prevalente da impossibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, sendo esta a linha a ser adotada no presente julgado.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, em decorrência do fato de que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, por falta de regulamentação, nunca gerou efeitos, bem como em razão da ausência de previsão legal para a exclusão dos impostos indiretos da base de cálculo da contribuição.

É como voto.

Assinado digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado