



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

**Processo nº** 11080.912910/2008-76  
**Recurso nº** 522.289 Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-00.807 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 30 de setembro de 2010  
**Matéria** COFINS - COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** CLONEX PRODUTOS E SISTEMAS DE LIMPEZA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/1999

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

HÉLCIO LAFETÁ REIS - Redator designado.

EDITADO EM: 22/10/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Rangel Perrucci Fiorin (Relator), Hélcio Lafetá Reis (Redator designado), Belchior Melo de Sousa, Carlos Henrique Martins de Lima e Daniel Mauricio Fedato.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CLONEX – PRODUTOS E SISTEMAS DE LIMPEZA LTDA. contra o V. Acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de POA, que, por unanimidade de votos, não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação, por entender:

a) O contribuinte se insurge contra determinações expressas de atos legais, levantando questões de ilegalidade e inconstitucionalidade das normas emanadas pelo Poder Legislativo ou Executivo;

b) Não é órgão competente para apreciar questões de legalidade e inconstitucionalidade;

c) A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária;

d) Não cabe discutir na esfera administrativa a questão da inconstitucionalidade da não exclusão da base de cálculo de valores computados como receitas próprias e transferidas a terceiro, nos moldes do art. 3º, §º, inciso III, da Lei 9718/1988

e) O dispositivo da Lei 9718/1998 não teve eficácia, por falta de regulamentação, conforme dispõe o Ato Declaratório SRF nº 56, de 20 de junho de 2000

f) Não há nos autos documentação comprobatória da liquidez e certeza dos direitos creditórios

O contribuinte, ora recorrente, cientificado do teor do Acórdão interpôs Recurso Voluntário, para o fim de requerer seja julgado amplamente procedente, para determinar a homologação das compensações, por defender:

a) O conceito de receita bruta, para fins de incidência do PIS/PASEP e da COFINS foi positivado pelo artigo 3º da Lei 9718/1988

b) O inteiro comando da Lei 9718/1988 foi desconsiderado pelo Fisco ao exigir o tributo com base na totalidade das receitas, sem permitir deduções previstas na própria lei;

c) Nenhuma norma regulamentadora pode dispor sobre a base de cálculo de tributos, na espécie contribuição social, visto que a matéria é constitucionalmente reservada à lei.

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 ao 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. Sobrepe-se 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, jungindo-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.*

*I - 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:

Este documento contém informações confidenciais e/ou privilegiadas. Qualquer divulgação não autorizada é proibida. Este documento é propriedade exclusiva do Fisco Federal e não pode ser reproduzido, distribuído ou divulgado sem a autorização expressa do Fisco Federal.

Este documento contém informações confidenciais e/ou privilegiadas. Qualquer divulgação não autorizada é proibida.

Este documento contém informações confidenciais e/ou privilegiadas. Qualquer divulgação não autorizada é proibida.



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 dos poderes. O princípio da legalidade compele ao intérprete, 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 apura 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*

Processo nº 11080 912910/2008-76  
Acórdão nº 3803-00 807

S3-TE03  
Fl 66

*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 ("autolancamento"), 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 contribuintes 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 Hélcio 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.

De início, registre-se que não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos contidos no art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, bem como no art. 62 e parágrafo único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de



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, estabelece 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 nº  
9.718/98 estabelecia a exclusão da base de cálculo do PIS e da  
COFINS, das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas, a  
depende de normas regulamentares do Poder Executivo*

*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.*



*relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9 718/98 3 Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamentos no Supremo Tribunal Federal*

O ICMS é imposto cujo cálculo se processa pelo método denominado “por dentro”, ou seja, o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo. Logo, pretender excluir o valor do imposto para cálculo do PIS e da Cofins é pretender reduzir o próprio faturamento.

Em conformidade com esse entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a súmula nº 68 com o seguinte teor: *a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*

Essa mesma conclusão tem sido exarada em outros julgados, como por exemplo na decisão contida no Recurso Especial nº 501.626/RS e no AMS 2004.71.01.005040-8/PR do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*:

**REsp 501626 / RS**

**TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS INCIDÊNCIA - INCLUSÃO NO ICMS NA BASE DE CÁLCULO**

*1 O PIS e a COFINS incidem sobre o resultado da atividade econômica das empresas (faturamento), sem possibilidade de reduções ou deduções*

*2 Ausente dispositivo legal, não se pode deduzir da base de cálculo o ICMS*

*3 Recurso especial improvido*

**AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA**

*Processo 2004 70.01 005040-8*

**Ementa: PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DA PARCELA DO ICMS**

*Inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ICMS devido pela empresa na condição de contribuinte (Súmula 258, TFR e Súmula 68, STJ), eis que tudo o que entra na empresa a título de preço pela venda de mercadorias corresponde à receita - faturamento -, independente da parcela destinada a pagamento de tributos*

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