



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

Processo nº 11080.912915/2008-07
Recurso nº 522.268 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.811 – 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: 01/06/2000 a 30/06/2000

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.

APRECIAÇÃO 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

o 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

EDITADO EM: 22/10/2010

Relatório

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.

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.

Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade. Sobrepõe-se aos 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, julgando-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).

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

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, ingresso 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 patrimonial 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 ~~valor líquido~~ ~~que possibilite a cobrança da Contribuição da PIS/PASEP e da COFINS~~

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.

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.

Para Paulo de Barros Carvalho:

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 apure 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)"

1. 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 Hécio Lafetá 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 Recursos Fiscais.

O presente caso não se subsume em nenhuma das exceções que autorizam o afastamento da aplicação de lei, tratado internacional ou decreto por parte dos julgadores administrativos, exceções essas previstas nos atos normativos identificados no parágrafo anterior e assim definidas:

I – norma que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – norma que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

I. Base de cálculo. Exclusão de receita transferida a outra pessoa jurídica. Regulamentação.

Alega o Recorrente que a falta de regulamentação do o inciso III, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 não impediria sua aplicação, uma vez que, em face do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, há impossibilidade de normas do Poder Executivo dispor sobre a base de cálculo das contribuições, pois, na instituição e conseqüente exigência de tributos, à Administração Pública não é assegurada nenhuma margem para discricionariedades.

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 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, 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

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

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 - Agravos 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 regimento 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

RE 240.785/MIG
ADC nº 18/DF

EMENTA Medida cautelar Ação declaratória de constitucionalidade Art 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9 718/98 COFINS e PIS/PASEP Base de cálculo. Faturamento (art 195, inciso I, alínea "b", da CF) Exclusão do valor relativo ao ICMS 1 O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstante o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário. 2 Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios 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