



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

Processo nº 13629.000198/2004-28
Recurso nº 328.780 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.312 – 1ª Turma Especial
Sessão de 20 de outubro de 2009
Matéria LEI 9718 INCONSTITUCIONALIDADE
Recorrente EMALTO INDÚSTRIA MECÂNICA LTDA
Recorrida DRJ/JUIZ DE FORA - MG

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2002

PIS. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO. LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72 e pelo Regimento Interno do CARF.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS A TERCEIROS.

A previsão contida no inc. III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 para exclusão da base de cálculo do PIS dos valores transferidos a terceiros em razão de sub-contratação não produziu efeitos, por falta da necessária regulamentação e posterior revogação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

Não compete ao CARF manifestar-se originalmente acerca de restituição, ressarcimento ou compensação, restringindo-se sua competência à apreciação do recurso eventualmente interposto.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


Magda Cotta Cardozo - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 29/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Andréia Dantas Lacerda Moneta, Arno Jerke Junior, Tânia Mara Paschoalin (Suplente), Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente) e Renata Auxiliadora Marcheti.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado (fls. 11 a 18), tendo sido apurada falta de recolhimento do PIS. A autoridade fiscal informa no Termo de Verificação Fiscal de fls. 09/10 que:

- *No exame da documentação apresentada pelo contribuinte no curso da ação fiscal, foram levantadas as bases de cálculo do PIS, correspondentes aos valores creditados a título de receita de vendas e financeiras;*
- *À exceção do mês de março de 1999, em que foi apurada diferença referente a vendas e a receitas financeiras, os demais valores lançados se referem exclusivamente à contribuição devida sobre receitas financeiras;*
- *O contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 1999.38.00.011119-9, questionando a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98.*

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 226 a 238), alegando, em resumo, que:

1. *As receitas transferidas são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, não podendo integrar a base de cálculo do PIS;*
2. *O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 se refere às receitas que permanecerem nos cofres da empresa após a transferência das parcelas devidas a outras pessoas jurídicas;*
3. *A destinação prevista na EC nº 3/93 fere os princípios constitucionais, especialmente o que disciplina o art. 154 e incisos;*
4. *Conforme prevê a ECR nº 1/94, , durante os exercícios de 1994 e 1995, o PIS ganhou aspecto de imposto e 20% da arrecadação foi destinada ao Fundo Social de Emergência;*
5. *A EC nº 17/97 deu caráter eterno à desvinculação de 20% dos impostos e contribuições, e a equiparação destas às características daqueles;*

6. Assim, a autuada requer a restituição de 20% dos valores pagos referentes ao PIS, desde a promulgação da EC nº 3/93, bem como dos valores cobrados pela não regulamentação da Lei nº 9.718/98, bem como o cancelamento do auto de infração.

A DRJ – Juiz de Fora/MG não conheceu da impugnação (fls. 254 a 257), em razão da existência de ação judicial, não havendo ementas a transcrever, por se tratar de acórdão simplificado.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 261 a 273), trazendo as mesmas alegações apresentadas em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relatora

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

• DAS AÇÕES AJUIZADAS PELA RECORRENTE E DAS RECEITAS TRIBUTADAS NO LANÇAMENTO

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer a natureza das receitas tributadas no presente lançamento. Conforme relatado pela autoridade fiscal e comprovado pela documentação contábil anexada por cópia às fls. 121 a 223, o lançamento se refere exclusivamente à tributação de receitas financeiras não incluídas na base de cálculo do PIS pela recorrente, exceto somente pelo mês de março de 1999, o qual, além das receitas financeiras, inclui ainda receitas de vendas.

Relativamente às ações ajuizadas pela recorrente, cabe observar que no Mandado de Segurança nº 1999.38.00.011119-9, mencionado pela autoridade fiscal, a recorrente efetivamente contesta a constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. No entanto, o pedido ali formulado se refere apenas à Cofins, conforme se depreende pelo teor da sentença prolatada naqueles autos (fls. 51 a 59). Apreciando recurso extraordinário interposto pela empresa, o STF deu-lhe provimento, reconhecendo a inconstitucionalidade alegada (fl. 276).

Constam nos presentes autos, ainda, cópias relativas ao Mandado de Segurança nº 2000.38.00.003808-9 (fls. 67 a 75), por meio do qual a recorrente pretende a exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores transferidos para pessoas jurídicas.

• DAS RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS

No mérito, a autuada traz alegação sucinta, pretendendo a dedução da base de cálculo do PIS dos valores transferidos a terceiros.

A partir do período de apuração fevereiro de 1999, passaram a ser aplicadas ao PIS as disposições contidas na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Art. 3o O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1o 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.

§ 2o Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2o, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

.....
Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto no caput deste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.(Grifos nossos)

Tal a previsão legal, como se vê, estabelecia a necessidade de norma regulamentadora posterior. Sobre a questão, manifestou-se a RFB, por meio do Ato Declaratório SRF nº 56, de 20 de julho de 2000, abaixo transcrito:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;

considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado,

declara:

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

O referido ato, como visto, declarou a ineficácia do disposto no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no período entre 01/02/99 e 09/06/2000, uma vez que, a partir de 10/06/2000 tal dispositivo foi revogado por força do disposto no artigo 47-IV da Medida Provisória nº 1.991, de 09 de junho de 2000, não tendo sido, até esta data, expedida a necessária regulamentação para sua aplicação.

Vê-se, portanto, que o dispositivo da Lei nº 9.718/98 jamais esteve em vigor, visto que sua aplicação estava expressamente condicionada à edição de normas regulamentadoras pelo Poder Executivo, o que jamais ocorreu.

Os valores repassados ao terceiro contratado correspondem, na verdade, a parte do custo do serviço prestado pela empresa, compondo a base de cálculo do PIS, ao contrário do que ocorre com o IRPJ, por exemplo, nos termos das normas aplicáveis, uma vez que estas dispõem que a base de cálculo das contribuições é o faturamento, e não o resultado na operação.

O faturamento corresponde, nos termos da Lei nº 9.718/98, à receita bruta da autuada, a qual é composta, entre outros fatores, pelo custo do serviço por ela prestado, no qual, por certo, se incluem os valores pagos em razão de sub-contratação, a qual, cabe frisar, é opção da empresa no exercício de sua atividade. Justamente em razão de tal fato, o inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 previa, expressa e excepcionalmente, a exclusão de tais valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, dependendo sua utilização, no entanto, de regulamentação, a qual, como se viu, jamais foi editada, até a revogação do dispositivo.

Assim, conclui-se que, ainda que haja repasse de valores para terceiros, tal fato não altera a tributação pelo PIS das receitas decorrentes da prestação de serviços, ou da venda de mercadorias, em qualquer período de apuração, considerando que tal repasse se traduz em custo da operação, não afetando a aquisição de faturamento pela empresa, base de cálculo da contribuição em todos os períodos lançados.

Destaque-se, por fim, que a autuada em momento algum demonstra ou comprova os valores que teriam sido transferidos a terceiros em decorrência da alegada sub-contratação, não trazendo aos autos qualquer documentação relativa a tais operações.

• DA INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA LEI Nº 9.718/98

Apesar de, como visto, as ações ajuizadas pela recorrente mencionadas no presente processo serem referentes apenas à apuração da Cofins, faz-se necessário analisar a possibilidade de tributação das receitas financeiras objeto do presente lançamento, em razão das recentes decisões proferidas pelo STF, relativas à constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, aplicável a todos os períodos lançados.

Sobre a base de cálculo do PIS, dispõe a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

(...)

Posteriormente, a definição da referida base de cálculo foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos seguintes termos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º 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.

(...)

Como se vê, a Lei nº 9.718/98 alterou a base de cálculo do PIS, nela incluindo, além das receitas provenientes da venda de bens e da prestação de serviços nas operações de conta própria, e do resultado nas operações de conta alheia, também as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua totalidade, com as exclusões nela previstas.

Assim, a norma aplicável à apuração do PIS em todos os períodos lançados – Lei nº 9.718/98 – previa a tributação da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme acima transcrito. Dessa forma, a tributação dos valores referentes às receitas financeiras somente passou a ter fundamento legal a partir da edição daquela Lei, nos termos de seu artigo 3º.

No entanto, no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, o STF considerou inconstitucional a alteração trazida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, relativamente à definição da base de cálculo das contribuições, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis (no caso do PIS, a Lei nº 9.715/98). Abaixo, transcrevem-se as respectivas ementas:

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, 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. (Grifou-se)

Sobre tal questão, aquele Tribunal, em decisão recente, manifestou-se no seguinte sentido:

O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. (Grifou-se)

Acerca da aplicação, no âmbito administrativo, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, dispõe o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

No mesmo sentido, estabelece o artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que:

“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; ou

(...)”

Também o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o procedimento administrativo fiscal no âmbito da RFB, recentemente alterado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

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

(...)

Analisando-se as decisões acima transcritas, proferidas pelo plenário do STF, conclui-se, sem a menor dúvida, que o entendimento fixado no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, e reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, inclusive, a sua adoção pelos tribunais inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Desta forma, entendo não mais haver dúvida em relação à definitividade do entendimento da Corte Suprema acerca do tema, independentemente de súmula vinculante, cuja edição, aliás, é questão apenas de tempo. Em consequência, resta atingido o objetivo pretendido no texto das normas acima transcritas, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário.

Destaque-se, ainda, que a não aplicação da norma declarada inconstitucional nada mais é do que a efetivação do princípio da legalidade, basilar no âmbito administrativo e tributário, não se podendo admitir a manutenção de exigência fiscal fundada em dispositivo sabidamente inconstitucional. Assim, ainda que a autuada não tenha sido beneficiada por provimento judicial, em razão de sua própria inércia, não é possível ao julgador administrativo a aplicação de norma declarada inconstitucional, conforme determinam os dispositivos legais acima transcritos.

Observe-se, por fim, que, em consonância com o entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a já citada Lei nº 11.941/2009, revogando expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

Art. 79. Ficam revogados:

(...)

XII – o § 1o do art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998;

(...)

Por todo o acima exposto, entendo não mais ser passível de tributação a receita financeira auferida pela pessoa jurídica, em razão das decisões proferidas pelo STF relativas à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, nos termos da legislação acima transcrita.

- DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

A recorrente solicita, também, a restituição de parte dos valores de PIS recolhidos desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 9/93, bem como daqueles pagos em decorrência da não-regulamentação da Lei nº 9.718/98.

Sobre tal pleito, cabe esclarecer que as questões acerca de reconhecimento de direito creditório e sua utilização para fins de restituição, ressarcimento ou compensação devem ser dirigidas à autoridade competente para analisar a pretensão, ou seja, ao delegado da unidade da RFB que jurisdiciona o contribuinte, não se incluindo na competência deste CARF apreciar originalmente tais pedidos, mas tão-somente os recursos interpostos no curso destes, após a apreciação pela autoridade competente e pelo colegiado de 1ª instância, nos termos dos artigos 4º-I e 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256/2009), o que não se aplica ao presente caso.

Por todo o acima exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para excluir do lançamento as receitas financeiras.


Magda Cotta Cardozo