



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

**Processo n°** 13884.901890/2008-88  
**Recurso n°** 892.320 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-01.011 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de junho de 2011  
**Matéria** Cofins - Declaração de Compensação  
**Recorrente** LOJA DO PINTOR TINTAS E MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 15/03/2000

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS. EXCLUSÃO.**

A exclusão da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social estabelecida no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 dependia de regulamentação pelo Poder Executivo, como expressamente definido no próprio dispositivo.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra e Alexandre Gomes.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 39 a 51) apresentado em 16 de novembro de 2010 contra o Acórdão nº 05-30.622, de 13 de setembro de 2010, da 3ª Turma da DRJ / CPS (fls. 34 e 35), cientificado em 18 de outubro de 2010, que, relativamente a declaração de compensação de Cofins recolhida em 15 de março de 2000, considerou improcedente a manifestação de inconformidade da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2000*

*FATURAMENTO. VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*Os valores faturados, ainda que repassados a terceiros, compõem a base tributável da contribuição social, em face da inexistência de permissivo legal para sua exclusão.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

O pedido foi inicialmente indeferido em 30 de julho de 2004.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Trata-se de Declaração de Compensação – DCOMP, com base em suposto crédito de contribuição social oriundo de pagamento indevido ou a maior.*

*A DRF de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico de não homologação da compensação, fundamentando;*

*A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

*(...)*

*diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.*

*Cientificada desse despacho, a manifestante protocolou sua manifestação de inconformidade, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:*

- *recolheu aos cofres públicos tributos superiores aos efetivamente devidos, pois não considerou os termos do parágrafo 2º, do inciso III, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, quando apurou as bases de cálculos das contribuições;*

- *o único fundamento para a glosa das compensações é uma pretensa inexistência de crédito;*

- *não foi sequer solicitado ao contribuinte qualquer documento capaz de comprovar ou não o crédito;*

- *tivesse a autoridade intimado o contribuinte, teria acesso às planilhas de apuração, podendo verificar a regularidade do encontro de contas efetuado;*

- *pelas razões alegadas, deve ser anulado o despacho decisório, determinando que a autoridade efetue as diligências necessárias para comprovar a origem e existência do crédito utilizado, alternativamente, requer que seja logo homologada a compensação.*

*Ao final pede deferimento da presente manifestação de inconformidade.*

No recurso, alegou que a Lei nº 9.718, de 1998, permitiria a exclusão de todas as receitas tidas como próprias e transferidas a outras pessoas jurídicas. Nesse contexto, contestou a não aplicação da disposição do art. 2º, III, da mencionada lei à vista da inércia do Poder Executivo em regulamentar a matéria e da aplicação de ato da Receita Federal, citando opinião de vários entendimentos da doutrina e da jurisprudência a respeito da matéria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Os fatos constantes dos autos analisados na presente sessão de julgamento referem-se a períodos entre setembro de 1999 e dezembro de 2000.

O dispositivo do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, foi revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 93, V.

Na realidade, a primeira MP que tratou da revogação foi a 1991-18, de 19 de junho de 2000, publicada em 10 de junho de 2000, dia em que se deve considerar revogado o dispositivo.

Portanto, trata-se de períodos fora (processos nºs 13884.901307/2008-39, 13884.901586/2008-31, 13884.901902/2008-74, 13884.901905/2008-16) e dentro da vigência do dispositivo (13884.900887/2008-47, 13884.901589/2008-74, 13884.901890/2008-88,

13884.901898/2008-44, 13884.901900/2008-85, 13884.901906/2008-52), sendo que a oposição oficial à sua aplicação antes da revogação é o fato de nunca ter sido regulamentado.

De toda forma, a Interessada também alegou que o dispositivo não teria sido revogado, pelo fato de medida provisória não poder revogar disposição de lei.

Entretanto, os efeitos das medidas provisórias já foram há tempo definidos pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 295-DF, 1.397-DF, 1.516-RO, 1.610-DF, 1.135-DF), que decidiu ser possível a reedição de medidas provisórias não rejeitadas pelo Congresso Nacional e que os requisitos de relevância e urgência têm natureza política.

Ademais, é vedada a apreciação da inconstitucionalidade da referida revogação em face do art. 246 da Constituição, muito embora não seja exatamente o caso dos autos.

Veja-se que o referido dispositivo refere-se à impossibilidade de regulamentação de artigo da constituição alterado por emenda constitucional promulgada a partir de 1995. Entretanto, obviamente a regulamentação se refere à alteração promovida pela emenda constitucional, o que não ocorreu no caso da Cofins.

Ademais, regulamentação de artigo da constituição refere-se dispositivo que dependa de regulamentação infraconstitucional para ser aplicado (dispositivos de eficácia contida e limitada), o que não é o caso da instituição de tributos.

Ainda assim, conforme se afirmou, a revogação não poderia deixar de ser aplicada à vista das disposições do art. 62 do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2010:

*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; ou*

*II - 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 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Por fim, incide também a Súmula Carf nº 2:

*Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Portanto, para todos os efeitos, o dispositivo somente vigorou até 10 de junho de 2000, não sendo possível cogitar-se de sua aplicação, no âmbito administrativo, aos períodos de junho de 2000 em diante, uma vez que o fato gerador das contribuições de junho ocorreria somente no fechamento do mês.

Quanto à sua aplicação aos períodos até maio de 2000, o entendimento que tem prevalecido no âmbito do Conselho é o de que o dispositivo não poderia ser aplicado sem a regulamentação pelo Poder Executivo, conforme fundamentos abaixo reproduzidos, constantes do voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramo, no Acórdão nº 204-00.678:

*Como apontado no relatório, o recurso diz respeito ao suposto caráter auto-aplicável do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, fulcro da autuação. Entende a recorrente que o dispositivo já traz em si todos os elementos necessários à sua imediata aplicação, e que esta se daria pelo abatimento dos custos e despesas incorridos para consecução da receita.*

*Não nos sensibilizamos com tal argumento. É que aquele dispositivo autoriza a exclusão de valores registrados como receita transferidos a terceiros. A pergunta que se impõe de imediato é: quais são tais valores? Basta à empresa contabilizar saídas de caixa como transferência de receita para que os deduza?*

*A figura da transferência de receita não é nem de longe algo corriqueiro. Muito mais comum é o pagamento de custos ou despesas necessários ao exercício da atividade. Ocorre que, em sentido lato, mesmo estes últimos podem ser considerados como “transferência de receita”, na medida em que, via de regra, primeiro são recebidos, contabilizados como tal, e somente depois são destinados aos fornecedores. Qual o critério distintivo, pois, a autorizar a exclusão de alguns e a não exclusão de outros? Podemos antever apenas exemplos.*

*Em nossa prática fiscalizatória já nos deparamos com situação que se aplica perfeitamente à matéria. Trata-se do chamado fundo de equalização de tarifas, relativo ao serviço municipal de transporte coletivo de passageiros. Nestes casos, aquelas empresas que operam linhas de menores custos repassam uma parte de suas receitas àquelas que operam linhas mais custosas. A obrigação lhes é imposta pelo Poder concedente, com vistas a uniformizar o valor da tarifa cobrada.*

*Pois bem, não há dúvida de que para a empresa obrigada a transferir, esses valores são receitas no melhor sentido técnico (contábil) da palavra. Não menos indubitoso, porém, que a empresa não se beneficia em nada desse valor. De todo justo, por conseguinte, que não seja tributada sobre uma “receita” que de fato não lhe pertence.*

*Por que dizemos que esse é um exemplo perfeito do que, em nosso entender, pretendeu o legislador no caso do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98? Por que se trata de “transferência de receitas” e não de pagamento de custos ou despesas? Pelo simples fato de que nenhum serviço é prestado às repassadoras pelas empresas receptoras do valor. A obrigação que aquelas assumem decorre exclusivamente de diretriz do ente concedente do serviço.*

*Muito bem, num exercício de “achismo” e trabalhando por analogia, visto que a ciência contábil não define o que sejam transferências de receitas, nem a legislação do Imposto de Renda trata dessa figura, entendemos que sua aplicação restringe-se aos casos em que o repasse dos valores esteja integralmente dissociado de qualquer contraprestação em bens ou serviços por parte daquela PJ que recebe os valores transferidos àquele que lhos repassa.*

*Mas essa é apenas uma (ainda que, ao nosso juízo, a melhor) dentre muitas interpretações. É dessa incerteza que avulta a necessidade de regulamentação, pelo Poder Executivo, em cujos termos cinja-se a aplicação da norma, sob pena de o dispositivo prestar-se por inteiro à instituição da sistemática da não-cumulatividade à contribuição, a qual passaria a incidir sobre algo próximo do conceito contábil de lucro bruto (como apregoa a recorrente) e não sobre as receitas, como pretendeu a Lei nº 9.718/98.*

*Por conseguinte, entendo que só faz sentido falar-se em desnecessidade de regulamentação se se entender como transferências de receitas algo fundamentalmente diverso da mera remuneração por serviços de terceiros – custos ou despesas. Não me parece ser esse o espírito da norma. Se fosse, bastaria determinar a incidência da contribuição sobre o lucro bruto ou líquido. Entender assim corresponde a antecipar em cinco anos a entrada em vigor da não-cumulatividade, somente introduzida em 2003.*

*Por tudo isso, é contraditório em seus próprios termos o recurso interposto. Isto é, se desnecessária a regulamentação, sê-lo-ia em sentido contrário ao que a empresa lhe pretende dar. Repita-se, somente para algo diferente da mera remuneração de custos ou despesas, pode-se entender auto-aplicável o dispositivo.*

*Acontece que a necessidade integra a própria norma. Ora, cediço que ao intérprete administrativo não é dado o direito de negar aplicação à norma: se a necessidade de regulamentação está no próprio dispositivo, como afirmá-la dispensável?*

*À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.*

(assinado digitalmente)

Processo nº 13884.901890/2008-88  
Acórdão n.º **3302-01.011**

**S3-C3T2**  
Fl. 87

---

José Antonio Francisco