



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

**Processo n°** 10166.000876/2005-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.051 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2014  
**Matéria** PIS/COFINS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** DISTRIBUIDORA BRASÍLIA DE VEÍCULOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2000

COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. EFICÁCIA CONDICIONADA À EDIÇÃO DE NORMA REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 9.718/98 admitia, em seu artigo 3º, § 2º, inciso III, a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas, exclusão esta, contudo, condicionada à edição de norma regulamentadora. Tal norma de eficácia limitada, embora vigente, nunca chegou a ter eficácia, já que não editado o decreto regulamentador.

**RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS**

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação, nos termos do que dispõe o artigo 170 do Código Tributário Nacional.

**APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de inconstitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Júnior e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Charles Mayer de Castro Souza.

## Relatório

O presente processo, protocolizado em 27/01/2005, iniciou-se com Pedido de Restituição de crédito de PIS (e-fl. 2/ss), supostamente pago indevidamente ou a maior, relativo aos meses de fevereiro/1999 a setembro/2000. O contribuinte alegou que foi efetuada “cobrança indevida de PIS sobre as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas e não excluída da base de cálculo deste tributo nos termos preconizados no artigo 3º, § 2º, inciso III da Lei 9.718/98”.

Posteriormente o contribuinte transmitiu Declaração de Compensação Eletrônica – DCOMP nº 21949.44123.300407.1.3.04-0230 (e-fls. 565/ss), na qual requer a compensação do referido crédito com débitos de IRPJ (código 2362) e CSLL (código 2484), referentes ao mês de março do ano-calendário de 2007, no valor original total de R\$ 1.216.990,85.

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

### *Relatório*

*Trata o presente processo de pedido de restituição de suposto crédito relativo a pagamento a maior de Pis, fl. 1, no valor de R\$ 906.105,91, referente ao período de 02/1999 a 09/2000, formalizado pela contribuinte acima identificada em 27/01/2005, sob o argumento de que nesse período deixou de excluir da base de cálculo da referida contribuição "as receitas transferidas para outras pessoas jurídicas... nos termos previstos pelo artigo 3º, § 2º inciso III, da Lei 9.718/98".*

*Posteriormente, em 30/04/2007, a contribuinte apresentou via ReceitaneT, a Dcomp eletrônica nº 21949.44123.300407.1.3.04-0230 (fs. 339-342), na qual utiliza o crédito pleiteado para compensar débitos de IRPJ e CSLL apurados no mês de março/2007, no valor total de R\$ 1.216.990,85.*

*A autoridade administrativa a quo examinou a questão e no despacho decisório (fls. 343/347), datado de 15/06/2009, indeferiu o pedido de restituição do crédito pleiteado e, em consequência, não homologou as compensações realizadas na Dcomp, objetos deste processo.*

*A contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 17/08/2009 (AR - 348-v). Inconformada, por meio de seu procurador (Wagner Silveira da Rocha), protocolou em 17/09/2009, a manifestação de inconformidade (11s. 352-376), na qual de início cita e transcreve o artigo 74, §11, da Lei no 9.430, de 1996, e o artigo 151, III, do CTN, e argui preliminar de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários compensados na Dcomp.*

*No mérito transcreve os fatos e em questão de direito cita e transcreve os artigos 2º e 3º, §1º e 2º, inciso III, da Lei 9.718, de 1998; trechos de opiniões de doutrinadores; o e mentas de decisões judiciais, discorre sobre os princípios*

*constitucionais da legalidade, capacidade contributiva, isonomia, não confisco e aplicação retroativa das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e, em resumo, argumenta o seguinte:*

*- o inciso III, do parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 estende o princípio da não-cumulatividade as contribuições sociais descritas no art. 195 da Constituição Federal. A referida lei possibilita a exclusão das receitas transferidas a outra pessoa jurídica na composição do faturamento, base de cálculo do Pis e da Cofins, evitando assim, que recaia exação sobre valores não pertencentes ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária;*

*- é visivelmente perceptível a ilegalidade que se configura com a possibilidade de incidência do PIS e da COFINS sobre o valor total da venda de um produto, uma vez que tributa valores não pertencentes ao sujeito passivo (os quais, ao serem repassados comporão o faturamento de outra empresa, e por isso novamente serão tributados);*

*- na Lei n.º 9.718/98, o legislador reconheceu tratar-se de uma prática retrógrada e contrária à própria evolução do Direito Tributário e o que se nota com a edição da referida lei é um exemplo claro de justiça tributária, onde o legislador demonstrou respeito aos princípios constitucionais que inviabilizam a excessiva onerosidade do processo produtivo;*

*- a necessidade de se estabelecer limites ao poder de instituir e cobrar tributos por parte dos governantes representa um dos fatores determinantes na construção do Estado Moderno. A tributação motivada, fundada em princípios constitucionais legitimamente estabelecidos e amparada pela estabilidade do ordenamento constitui hoje objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, como na maioria dos países civilizados, e está expresso no art. 3º, inc. I da CF/88;*

*- as limitações, à indiscriminada instituição e cobrança de tributos estão em última análise concentradas na idéia de justiça tributária, sendo essa consequência direta do objetivo fundamental da República de construção de uma sociedade justa. A prerrogativa trazida pela Lei 9.718/98 (possibilidade de se excluir da base financeira os valores repassados a outra pessoa jurídica) é exemplo claro de atuação legislativa em consonância com o disposto no art. 3º, inc. I da CF/88, por estender a não-cumulatividade às contribuições sociais ao PIS e a COFINS;*

*- o inciso. III, do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 determinou fosse excluído da receita bruta, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, desde que observada as normas expedidas pelo Poder Executivo, que foi omissivo em regulamentar a Lei 9.718/98. A ausência do regulamento por si só não tem o condão de afastar a aplicabilidade da norma, uma vez que a Lei é auto-aplicável, como ensina José Eduardo Soares de Melo;*

*- o regulamento não pode diminuir o alcance da norma, assim as disposições do inciso. III, do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 são aplicáveis, pois não cabe ao intérprete restringir o que a lei não o fez. A jurisprudência corrobora esse entendimento, logo, não deve ser afetada pela falta de regulamentação, pois, trata-se de exclusão do crédito tributário, cuja sua eficácia esta condicionada A lei formal, consoante o artigo 97, IV, do CTN;*

*- é defeso ao Poder Executivo editar normas sobre a criação, modificação e extinção de tributos, a não ser em caso de expressa previsão constitucional, em atendimento ao princípio da estrita legalidade tributária. No presente caso, a inexistente regulamentação por parte do Executivo, violaria o disposto no artigo 97 inciso IV do CTN, considerando que a lei oriunda do Legislativo possui os*

*elementos básicos da norma de tributação;*

- a Segunda Turma do TRF da 4ª região, em decisão proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança processo nº 200071080061829 - RS, publicada no DJU de 8/12/2002, Relator: Juiz Alcides Vettorazzi, entendeu ser irrelevante a ausência regulamentação emanada do Poder Executivo;

- no caso em tela, afigura-se que não se tratando de decreto autônomo, a norma regulamentar ausente serviria apenas para operacionalizar a execução da lei, subordinando-se aos seus mandamentos, e para lhe evitar maiores prejuízos e ainda o enriquecimento ilícito da impetrada, urgente e necessário é o reconhecimento de "créditos" das contribuições pagas sobre a receita de outras pessoas jurídicas para fins de compensação com o débito das contribuições sobre sua receita de venda, uma vez que é lícita a retroatividade das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No pedido, requer o provimento do recurso com o reconhecimento do direito à restituição/compensação do crédito relativo aos valores pagos à maior, nos termos do artigo 3º, § 2º, inciso III da lei 9718/98, no período de fev/1999 a set/2000, em observância ao prazo nonagesimal; haja vista a derrogação da lei 9718/98 pela MP nº 1991-18, uma vez que os procedimentos de exclusão vieram a ser ratificados e regulamentados pelos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Requer ainda que as compensações realizadas não sejam óbices a obtenção de Certidão Positiva com Efeito de Negativa e enquanto pendente análise o recurso não lhe tragam quaisquer retaliação e no caso não haja procedência do recurso seja devolvidos todos os documentos originais.

A 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília proferiu o Acórdão nº 03-34.549, em 30 de novembro de 2009 (e-folhas nº 378/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 1999, 2000*

*RECEITAS TRANSFERIDAS - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS/PIS - EFICÁCIA DA NORMA LEGAL CONDICIONADA.*

*Condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo a norma legal que previa a exclusão da base de Cálculo da Cofins/Pis as receitas transferidas a outras pessoas jurídicas, tendo sido revogada previamente a sua regulamentação, no produziu os efeitos, sendo, assim, descabido, com base nesse único pressuposto, o reconhecimento de direito creditório.*

*DCOMP - HOMOLOGAÇÃO - A homologação de compensação de débito fiscal efetuada pelo sujeito passivo, mediante entrega de declaração de compensação (Dcomp), depende da comprovação da certeza e liquidez dos débitos fiscais utilizados.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório No Reconhecido*

A interessada regularmente cientificada do Acórdão proferido, em 23/02/2010 (e-folhas 616), interpôs Recurso Voluntário em 24/03/2010 (e-fls. 856/ss), onde repisa os argumentos trazidos na impugnação, além de trazer o conceito de receita exarado pelo Ibracon e, também, por juristas, para concluir que “as receitas transitadas em seu caixa e que não ingressam em seu patrimônio, não tendo relação direta com seus objetivos sociais, posto que repassados para terceiros, não podem integrar a base de cálculo do PIS” e “daí o indébito objeto de restituição”

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Como visto, a decisão recorrida indeferiu o restituição solicitada e não homologou as compensações pleiteadas pela Recorrente, fundamentalmente, em decorrência da ausência de regulamentação, pelo Poder Executivo, da norma que previa a exclusão de valores computados como receitas e transferidos para terceiros (art. 3º, §2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98). Por conseguinte, a declaração de compensação apresentada não pode ser homologada por falta de certeza e liquidez dos indébitos utilizados.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida.

De fato, o dispositivo legal acima referenciado – que, posteriormente, foi expressamente revogado pelo artigo 47, inciso IV, alínea “b”, da MP no 1.991-18, de 09/06/2000, posteriormente convertido na Medida Provisória no 2.158-35, de 2001 – tratava da possibilidade de exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS dos valores que, computados como receita, fossem transferidos para outra pessoa jurídica, contudo, “observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”, conforme se observa da simples leitura do preceito em comento, *verbis*:

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

[...]

*§ 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)*

(negritamos)

Tais normas regulamentadoras, no entanto, nunca chegaram a ser editadas. Destarte, a norma em comento, embora vigente, nunca produziu efeitos.

Por esse motivo, a Secretaria da Receita Federal, inclusive, editou o Ato Declaratório nº 056, de 20 de julho de 2000, nos seguintes termos:

*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 1.99118, 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.

A meu ver, o próprio Poder Legislativo, ao criar a possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins das receitas transferidas para outra pessoa jurídica, condicionando a sua aplicação à edição de normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo, demonstrou sua intenção de dar ao citado dispositivo natureza de norma de eficácia limitada.

Por ausência de regulamentação tal norma tornou-se inaplicável, já que não acompanhada dos comandos operacionais e disciplinadores que o Poder Legislativo outorgara ao Poder Executivo para tanto.

Desse modo, não cabe a este órgão de julgamento, ao alvedrio de norma regulamentadora específica, dada sua inexistência, usurpar de competência que não é a sua para fixar, segundo seu juízo, as particularidades necessárias à eficácia do comando então previsto em lei.

Nesse sentido, é remansosa a jurisprudência do CARF. Confirmam-se os seguintes acórdãos: nº 201-80-596, de 20/09/2007; nº 202-18-928, de 09/04/2008; nº 2201-00.334, de 05/06/2009; nº 3302-000.725, de 08/12/2010; 3802-00.893, de 20/03/2012.

De igual modo, o STJ tem se manifestado no sentido da ineficácia do citado dispositivo legal. Confira-se a decisão exarada no Agravo de Instrumento nº 710.880-PR (2005/01612211), Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado em 04/11/2005:

#### DECISÃO

*Cuida-se de agravo de instrumento manifestado contra decisão que inadmitiu recurso especial fundado no art. 105, III, "a", da Constituição Federal, em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, compendiado nos termos da ementa a seguir:*

*"TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. ART. 3º, § 2º, III, LEI N. 9718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. REVOGAÇÃO. MP 1991-18.*

*1. Ao estabelecer como condição de eficácia da norma tributária a observância das normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo, o art. 3º, § 2º, III, da Lei n. 9718, de 1998, configura-se como dispositivo não autoaplicável, tipificando-se em espécie de norma de eficácia limitada. 2. O preceito enfeixado no art. 99 do CTN, ao referir que "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos", não impede a promulgação de diplomas legais que condicionem a sua eficácia à posterior regulamentação. 3. Não tendo sido expedidas pelo Executivo as normas regulamentares previstas no*

*comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n. 9718/98 para o fim da exclusão dos valores referidos, não cabe ao Poder Judiciário autorizar as deduções em comento, imiscuindo-se na atividade administrativa, porquanto vedada sua autuação como legislador positivo. 4. Norma que, posteriormente, foi expressamente revogada com a edição da MP 1991-18/2000, instrumento normativo que não padece de constitucionalidade" (fl.263).*

*Sustenta a agravante, nas razões do apelo extremo, negativa de vigência aos arts. 535, I e II, do Código de Processo Civil, 97 do Código Tributário Nacional e 3º, § 2º, inciso III, da Lei n. 9718/98.*

*A irresignação não reúne condições de êxito.*

*Inicialmente, afasto a arguição de contrariedade ao art. 535, I e II, do CPC, pois o Tribunal de origem examinou e decidiu, fundamentadamente, todas as questões que delimitam a controvérsia, não se verificando, assim, nenhum vício que possa nulificar o acórdão recorrido ou a ocorrência de negativa da prestação jurisdicional.*

*Vale acentuar que o órgão colegiado não se obriga a repelir todas as alegações expendidas em sede recursal, basta que se atenha aos pontos relevantes e necessários ao deslinde do litígio e adote fundamentos que se mostrem cabíveis à prolação do julgado, mesmo que não mereçam a concordância das partes.*

*Quanto ao mérito, previa a Lei n. 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, III, que a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins nas receitas transferidas a outras pessoas jurídicas estava condicionada à edição de normas regulamentadoras. Desse modo, ante a ausência do adequado regulamento do Poder Executivo, a referida regra sequer chegou a produzir efeitos no mundo jurídico, inclusive em face de sua revogação pela Medida Provisória n. 1.991-18/2000.*

*Nesse sentido, confirmam-se os seguintes julgados:*

*"TRIBUTÁRIO. 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 N.º 1991-18/2000.*

*I- O comando legal inserto no artigo 3º, §2º, III, da Lei n.º 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- Recurso especial improvido" (REsp n. 512.232-RS, Primeira Turma, relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 20.10.2003).*

*"TRIBUTÁRIO - PIS – LEI 9.718/98 REGRA DE INTERPRETAÇÃO.*

*1. O artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, estabeleceu regra de exclusão condicionada a regulamento do Poder Executivo.*

*2. Condição não implementada, sendo revogada a regra de exclusão pela MP 1991-18/2000.*

*3. Legalidade da norma contida e condicionada a regulamento.*

*4. Recurso especial improvido" (REsp n. 502.263RS, Segunda Turma, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.10.2003).*

*Ante o exposto, nego provimento ao agravo.*

Ademais, por força do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 – PAF, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado a este órgão de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar norma contida expressamente em lei, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Em relação às alegações de inconstitucionalidade e de ofensa a princípio constitucionais, entendo que o Contencioso Administrativo não é a instância competente para a discussão destas matérias. Nesta esfera se faz o controle da legalidade na aplicação da legislação tributária aos casos concretos, sem adentrar no mérito de eventuais inconstitucionalidades de leis regularmente editadas segundo o processo legislativo, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário (artigo 102 da CF/88). Este Colegiado pode reconhecer apenas inconstitucionalidades já declaradas, definitivamente, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ou nas demais situações expressamente previstas nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009, condições que não se apresentam no presente caso. Nesse sentido, inclusive, foi aprovada a Súmula CARF nº 02, *verbis*:

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

Destarte, em face da não comprovação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, nos termos do artigo 170/CTN, voto por **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luis Eduardo Garrossino Barbieri