



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

**Processo n°** 10980.903668/2006-71  
**Recurso n°** 877.755 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-00.822 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 05 de julho de 2011  
**Matéria** DCOMP ELETRÔNICA  
**Recorrente** TRANSVALTER LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2000 a 31/03/2000

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS A TERCEIROS. A previsão contida no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no período em que esteve vigente, não produziu efeitos por falta da necessária regulamentação (REsp nº 507.876/RS).

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. Não se caracteriza a nulidade do ato administrativo por cerceamento ao direito de defesa do contribuinte quando a autoridade fundamenta seu entendimento em fatos, normas e decisões administrativas e judiciais.

DIREITO CREDITÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. Não cabe o reconhecimento de direito creditório quando o contribuinte não comprova a origem do alegado crédito, nem traz aos autos documentação contábil e fiscal comprobatória de sua pretensão.

NORMA TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO. Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à constitucionalidade de norma tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.]

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Sidney Eduardo Stahl, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, Flávio de Castro Pontes, Leonardo Mussi da Silva e José Luiz Bordignon. Ausente a Conselheira Daniela Ribeiro de Gusmão.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Curitiba/PR, abaixo transcrito:

*“Trata o presente processo da compensação declarada por meio do PER/DCOMP n° 20811.84846.151003.1.3.04-0150 (fls. 05-07), relativa à compensação do débito de R\$ 2.313,70 de PIS-Não Cumulativo (código de receita 6912) do mês de setembro/2003 com utilização de direito creditório oriundo do pagamento a maior de PIS-Faturamento (código de receita 8109) em 14/04/2000 (R\$ 5.279,73).*

*A DRF/Curitiba, por meio do Despacho Decisório proferido em 14/02/2008 (fl. 01), homologou parcialmente a compensação declarada em face da insuficiência de direito creditório, haja vista a parcela de R\$ 5.275,37 do recolhimento efetuado em 14/04/2000 estar alocado do débito de PIS-Faturamento do mês de março/2000.*

*Regularmente cientificada desse Despacho Decisório por via postal, em 28/02/2008 (fl. 04), a reclamante, por intermédio de seu representante legal (mandato à fl. 28), apresentou, em 31/03/2008, a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 08-26, cujo teor é sintetizado a seguir.*

- arguiu a preliminar de nulidade do despacho decisório, ao argumento de que a capitulação legal citada pela autoridade fiscal (arts. 165 e 170 do CTN e art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996) não tipifica a suposta irregularidade cometida; que tais dispositivos em nada se referem à negativa e ao motivo que levou a Receita Federal a entender pela não homologação das compensações, fato que a impediu de exercer seu direito de defesa e constitui ofensa ao disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal;*
- aduz que o despacho decisório não fundamentou sua decisão, ou seja, os motivos e dispositivos legais que dariam guarida a tal decisão; que faltaram, assim, os elementos de convicção da decisão, os elementos fáticos ocorridos e o motivo da*

*inexistência de crédito, com o que acabaram desrespeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório;*

- *por se tratar de procedimento administrativo federal, o princípio da motivação se encontra estabelecido, como regra geral, no art. 2º, VII, da Lei nº 9.784, de 1999, que determina a obrigatoriedade da indicação dos pressupostos de fato e de direito que levaram à determinação da decisão; que o art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, estabelece que os atos devem, obrigatoriamente, ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos;*

- *a motivação deve ser explícita, clara e congruente, como previsto no § 1º do art. 50 acima mencionado, e não somente ser exposto uma simplória quantificação de valor do crédito informado no PER/DCOMP e valor do crédito original reconhecido, para concluir pela não homologação das compensações efetuadas;*

- *assevera que a presente lide traduz as consequências advindas de um procedimento realizada pela manifestante a partir de uma previsão contida no art. 3º, III, do § 2º da Lei nº 9.718, de 1998, que autorizava a exclusão da receita financeira de terceiros da base de cálculo do PIS e da Cofins;*

- *esclarece que com o advento da Lei nº 9.718, de 1998, abriu-se a oportunidade de os contribuintes excluírem da base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas transferidas a terceiros, ou seja, receitas que apenas transitam pela contabilidade da empresa, mas não são por ela usufruídas;*

- *tal dispositivo legal exigia, para a fruição destas exclusões, a expedição, por parte do Poder Executivo, de normas regulamentares aptas à instrumentação do procedimento; passados alguns meses da publicação da Lei nº 9.718, de 1998, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 1.991-18, de 09/06/2000, pela qual buscou suprimir a possibilidade de exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo do PIS e da Cofins;*

- *entretanto, tal revogação contrariou expressamente o art. 246 da Constituição Federal, pois somente através de lei poderia ser alterada/revogada a Lei nº 9.718, de 1998; logo, as possibilidades de exclusões trazidas pela Lei nº 9.718, de 1998, podem ser consideradas em vigor até os dias de hoje;*

- *de qualquer forma, é inquestionável que durante o período compreendido entre o início da vigência da Lei nº 9.718, de 1998, e a revogação imposto pela 18ª reedição da MP 1991, de 2000, estiveram os contribuintes autorizados a procederem às mencionadas exclusões, pois eventual regulamentação proveniente do Executivo não teria alcance sobre a base de cálculo dessas contribuições; diante da clareza do texto legal, que esgota a tipificação das contribuições, especificando expressamente a nova base de cálculo, mantendo inalterados os*

*demais elementos da incidência tributária, a norma tornou-se auto-aplicável, dispensando-se eventuais normas regulamentares;*

- *pelo período em que citado dispositivo legal esteve em vigor, sua aplicação é certa e seus efeitos devem se fazer concretos, razão pela qual a contribuinte, revendo seu procedimento, verificou neste interstício temporal um pagamento indevido ou a maior de PIS, tomando seu respectivo crédito posteriormente;*
- *através da Lei nº 9.718, de 1998, estabelece-se que a base de cálculo para o PIS e a Cofins seria o faturamento, correspondente à receita bruta, assim considerada todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica; depreende-se que tanto o conceito de faturamento como o de receita bruta, mesmo que tidos como sinônimos, evidenciam que só podem ser assim considerados os ingressos destinados a remunerar algum tipo de atividade exercida pela empresa e não aqueles que são subsequentemente transferidos a terceiros;*
- *que a Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal, por meio da Decisão nº 42/2000, entendeu que se considera base de cálculo da contribuição social das agências de propaganda e publicidade o valor dos honorários e serviços da própria agência, não sendo computado o valor dos serviços repassados a terceiros;*
- *ao final requer seja reformado o Despacho Decisório para homologar as compensações efetuadas, por se tratar de medida de mais lúdima Justiça.”*

Analizando o litígio, a DRJ-Curitiba/PR indeferiu a solicitação (fls. 47 a 50), conforme ementas abaixo transcritas:

#### *NULIDADE.*

*Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.*

#### *DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA DE SUA ULTERIOR HOMOLOGAÇÃO.*

*A compensação declarada pelo sujeito passivo, na qual constam informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos a serem compensados, extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

#### *DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.*

*Inexistindo o direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se considerar não-homologada a compensação declarada.*

*BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. NORMA DE EFICÁCIA CONDICIONADA. RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A norma legal que, condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, previa a exclusão da base de cálculo da contribuição de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, tendo sido revogada previamente a sua regulamentação, não produziu efeitos, e, em assim sendo, é descabido, com base nesse único pressuposto, o reconhecimento de direito creditório.*

Às fls. 54 a 67 consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- *A autoridade fiscalizadora/julgadora se equivocou na tipificação do enquadramento legal (arts. 165 e 170 do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96), que em nada indica a suposta exigência descumprida;*
- *Não existem elementos capazes de precisar a real motivação da homologação parcial das compensações efetuadas, o que acarreta a nulidade do despacho decisório, por cerceamento ao direito de defesa do contribuinte;*
- *O despacho decisório não apresentou fundamentação de sua decisão, faltando elementos de convicção da decisão, os elementos fáticos ocorridos e o motivo da inexistência de crédito, ferindo os princípios do contraditório e da motivação (arts. 2º-VII e 50 da Lei nº 9.784/99), gerando a nulidade do ato;*
- *Os créditos utilizados dizem respeito ao previsto no inciso III, do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, entendendo a contribuinte que, entre o início da vigência da referida Lei e a revogação imposta pela MP 1.991/00, estaria autorizada a proceder à referida exclusão;*
- *As receitas não decorrentes da venda de mercadorias e/ou serviços não devem ser enquadradas na base de cálculo do PIS e da Cofins;*
- *A revogação constante da MP 1.991/00 feriu a Constituição (art. 246), uma vez que a Lei nº 9.718/98 só poderia ser alterada por meio de lei, devendo as exclusões ser consideradas em vigor até hoje;*
- *O fato de não haver decreto regulamentador da Lei não prejudica sua eficácia, pois se trata de norma de eficácia plena;*
- *O regulamento apenas serve à execução da lei, não podendo inovar o ordenamento;*
- *O direito da recorrente de excluir as receitas financeiras da base de cálculo das contribuições independe de qualquer regulamentação;*

- *A tributação de tais receitas fere o princípio da capacidade contributiva.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

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

- DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade da decisão recorrida por erro na tipificação do enquadramento legal, falta de fundamentação e de motivação, e ofensa ao contraditório, o que feriria os artigos 2º-VII e 50 da Lei nº 9.784/99, gerando cerceamento ao seu direito de defesa.

O mesmo argumento foi utilizado pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, relativamente ao despacho decisório que não homologou a compensação pretendida pela empresa. Na verdade, a referência no recurso aos artigos 165 e 170 do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96 é relativa àquela decisão, já que no acórdão de 1ª instância não há qualquer referência a tais normas.

Do mesmo modo que se comprovou não haver qualquer nulidade ou falha na fundamentação em relação àquele despacho, como já devidamente analisado e decidido pela DRJ/Curitiba – PR, uma vez que consta à fl. 01 a informação de que o valor utilizado como origem do direito pleiteado encontra-se integralmente vinculado a débitos do contribuinte, não restando, portanto, qualquer valor a compensar, também em relação à decisão de 1ª instância verifica-se não haver nela qualquer nulidade.

Como se vê, o acórdão atacado analisa todas as questões trazidas pela recorrente, relativas à preliminar de nulidade e ao mérito, fundamentando seu entendimento em fatos, normas e decisões administrativas e judiciais, não se constatando cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Tal conclusão se comprova pelo fato de ter a empresa efetivamente contestado a não homologação, trazendo seus argumentos de mérito, os quais serão a seguir analisados.

Desta forma, conclui-se pela improcedência da preliminar de nulidade trazida pelo contribuinte, uma vez que não se constata nos autos qualquer ofensa à Lei nº 9.784/99, ou ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

- DO MÉRITO

No mérito, alega a recorrente que o crédito pleiteado tem origem no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o qual entende ser auto-aplicável, independentemente de regulamentação pelo Poder Executivo, dispondo a empresa do direito à compensação até a data da revogação de tal dispositivo. Alega, ainda, que tal revogação, por meio de MP, fere a constituição, não podendo a norma regulamentadora inovar no ordenamento. Por fim, entende que as receitas financeiras não devem compor a base de cálculo das contribuições em razão da decisão proferida pelo STF e por ferir o princípio da capacidade contributiva.

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.*

.....  
(Grifos nossos)

A previsão legal contida no inciso III acima, como se vê, estabelecia a necessidade de norma regulamentadora posterior. Sobre a questão, foi expedido o 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.

O Ato Declaratório nº 56/2000 se refere a fatos geradores anteriores à sua edição e, efetivamente, a eles se aplica, uma vez que não cria norma nova, mas tão somente declara uma situação de fato já existente anteriormente à sua publicação. Conclui-se, portanto, que o dispositivo da Lei nº 9.718/98 jamais esteve em vigor, visto que sua aplicação, ao contrário do que entende a recorrente, estava expressamente condicionada à edição de normas regulamentadoras pelo Poder Executivo, o que jamais ocorreu.

A questão já foi dirimida pelo Superior Tribunal de Justiça, órgão máximo no tocante à interpretação das normas infraconstitucionais:

*"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE RECEITAS TRANSFERIDAS PARA OUTRAS. PESSOAS JURÍDICAS. LEI 9.718/91, ART. 3º, § 2º. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. I. É de sabença que na dicotomia das normas jurídico-tributárias, há as cognominadas leis de eficácia limitada ou condicionada. Consoante a doutrina do tema, 'as normas de eficácia limitada são de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a eficácia.' Isto porque 'não revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem: estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de aguardar que a Legislatura, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem'.*

*2. A Lei 9.718/91, art. 3º, § 2º, III, optou por delegar ao Poder Executivo a missão de regulamentar a aplicabilidade desta norma. Destarte, o Poder Executivo competente para a*

*expedição do respectivo decreto quedou-se inerte sendo certo que exercendo sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a referida disposição do universo jurídico, através da Medida Provisória 1991-18/2000, numa manifestação inequívoca de aferição de sua inconveniência tributária.*

*3. Conquanto o art. 3º, § 2º, III, da Lei supracitada tenha ostentado vigência, careceu de eficácia, ante a ausência de sua imprescindível regulamentação. Assim, é cediço na Turma que se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000’.*

*4. Deveras, é lícito ao legislador, ao outorgar qualquer benefício tributário, condicionar o seu gozo. Tendo o legislador optado por delegar ao Poder Executivo a tarefa de estabelecer os contornos da isenção concedida, também essa decisão encontra amparo na sua autonomia legislativa.*

*5. Conseqüentemente, 'não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS. 'In casu', o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.'*

*6. Recurso Especial provido”. (STJ - REsp nº 507.876/RS, Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 15/03/2004, p. 161).*

Assim, não resta dúvida que o direito pleiteado pela recorrente não é passível de reconhecimento, uma vez que a norma que lhe fundamenta não teve eficácia no período em que esteve vigente, em razão da ausência de regulamentação.

Quanto à eventual ofensa da Medida Provisória nº 1.991/2000 a dispositivos constitucionais, tal alegação não tem qualquer efeito na esfera administrativa, visto que o julgador não dispõe de competência para analisar questões constitucionais, conforme já firmado no âmbito do CARF, por meio da Súmula nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Observe-se, ainda, que tal norma não se caracteriza, como pretende a recorrente, como “regulamentadora”, visto que o objetivo do dispositivo não é regulamentar a Lei nº 9.718/98, mas tão-somente revogar o inciso III do § 2º de seu artigo 3º.

O contribuinte faz, ainda, menção às receitas financeiras, entendendo que estas não se incluem na base de cálculo das contribuições em razão da decisão proferida pelo

STF e por ferir o princípio da capacidade contributiva, independentemente de qualquer regulamentação.

Aqui a recorrente parece confundir as receitas financeiras com aquelas mencionadas no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, dando a entender que o direito por ela pleiteado teria origem em eventuais receitas financeiras tributadas. Na verdade, trata-se de valores de naturezas completamente distintas, não se podendo tratá-los como iguais.

De qualquer forma, a recorrente em momento algum demonstra ou comprova os valores que teriam sido transferidos a terceiros, ou as receitas de origem financeira, não trazendo aos autos qualquer documentação relativa a tais operações.

Assim, entendo que, no mérito, não procede a pretensão da recorrente.

Por todo o acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a não homologação da compensação pretendida.

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo