



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

Processo n° 11070.001130/2006-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.360 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria DCOMP. PIS.COFINS
Recorrente TREVOSUL COMERCIAL AGRÍCOLA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 01/10/2002

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO DE LEI. MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 01/10/2002

COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ARTIGO 3º, § 2º, III, DA LEI 9.718, de 1998. EFICÁCIA CONDICIONADA À EDIÇÃO DE NORMA REGULAMENTAR QUE, NÃO TENDO SIDO EDITADA, IMPOSSIBILITOU A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 9.718, de 1998 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.

Todavia, o inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 não chegou a ter aplicabilidade, mesmo antes de sua revogação pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em face da ausência de regulamentação pelo Executivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 01/05/2000

COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ARTIGO 3º, § 2º, III, DA LEI 9.718, de 1998. EFICÁCIA CONDICIONADA À EDIÇÃO DE NORMA REGULAMENTAR QUE,

NÃO TENDO SIDO EDITADA, IMPOSSIBILITOU A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 9.718, de 1998 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.

Todavia, o inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 não chegou a ter aplicabilidade, mesmo antes de sua revogação pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em face da ausência de regulamentação pelo Executivo.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

[assinado digitalmente]

RICARDO PAULO ROSA - Presidente.

[assinado digitalmente]

MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata o presente processo de Declarações de Compensação - DCOMP transmitidas em 28/02/2005, sendo duas retificadas em 01/04/2005, onde a empresa pretendeu compensar débitos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, regularmente declarados em Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (extratos de fls. 324/327) com supostos recolhimentos efetuados a maior de PIS e COFINS, decorrentes da interpretação do inciso III, § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, vigente a partir de fevereiro de 1999 e revogado pela MP nº 1.991-18, publicada em 10/06/2000, que teria resultado em valores recolhidos indevidamente, conforme planilhas de fls. 417/418.

Destaca o Termo de Constatação Fiscal de fls. 423/427

Intimamos a empresa sobre a origem dos créditos utilizados na compensação dos débitos acima mencionados e de possíveis Ações Judiciais referente a tributos e contribuições administrados pela Secretaria Da Receita Federal - SRF, ela apresentou planilhas com dados sobre apuração de diferenças de base de cálculo onde houve recolhimentos a maior do PIS no período de 02/99 a 05/00 e da COFINS no período de 02/99 a 10/02 e declarou que não possui Ação Judicial objeto de compensação de tributos e contribuições da SRF. Estes documentos acompanham este Termo.(sic)(grifei).

O Despacho Decisório DRF/SAO, de 14/11/2006, de fls. 431/435, adotando como fundamento a motivação do Termo de Constatação Fiscal de fls. 423/427 não homologou as compensações declaradas.

A interessada após ciência do despacho decisório em 08/12/2006, fl.437, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 441/522.

Destaca a decisão de piso :

Não conformada com a decisão administrativa, apresentou a contribuinte através de procuradores em 09/01/2007 (envelope de fl. 463), a manifestação de inconformidade de fls. 436/462, (...):

Verifica-se no entanto, que a fl. 463 (folha do processo físico) que corresponderia ao envelope não foi digitalizada.

Em sua manifestação de inconformidade, após recompor a situação fática decorrente da não homologação das DCOMPs apresenta as seguintes razões para a reforma da decisão, em seu entendimento, conforme excertos do relatório da decisão de piso:

DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO

- a nulidade do auto de infração, ante a flagrante ausência dos requisitos formais de apresentação da forma de cálculo aplicada aos débitos e dos juros cobrados;*
- a simples leitura do auto de infração não permite verificar qual foi a forma dos cálculos produzidos pela RFB para chegar ao montante devido, bem como não há como verificar a contagem dos juros, sobre o que incide, qual a taxa utilizada e qual a legislação aplicável aos acessórios referidos.*

DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS APÓS O ADVENTO DA LEI 9.718/98

Refere-se ao conceito de receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS, transcrevendo o art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, concluindo, que para obter a base de cálculo das referidas contribuições se faz necessário seguir os passos do art. 3º, que resume para fins didáticos;

- a controvérsia existente decorre da pretensão de cobrança do tributo com base na totalidade das receitas sem permitir as deduções previstas em lei, sob o argumento da impossibilidade de aplicação do inciso III, já que não foram editadas as normas regulamentadoras previstas no texto legal;*
- nenhuma norma reulamentadora pode dispor sobre a base de cálculo das contribuições, visto que esta matéria é reservada à lei, não podendo ser tratada por regulamentos;*
- fala sobre o art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e sua interpretação, registrando posicionamentos do Poder Judiciário acerca da formação da base de cálculo do PIS e da COFINS,*

bem como quanto ao cabimento das compensações conforme pretende.

DA DESNECESSIDADE DE NORMA REAULAMENTADORA

- *transcreve parte do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, destacando que pela leitura mais despreocupada daquele artigo se poderia concluir que a referida norma não era auto aplicável, sendo necessário ato do poder executivo para que a mesma começasse a surtir efeito. Alguns doutrinadores afirmaram que, por não possuir o inciso III norma que o regulamentasse o mesmo nunca entrou em vigor;*

- *tal raciocínio não é o mais correto;*

- *registra parte do art. 97 (inciso VI) do CTN, sob o qual forma o entendimento de que para criação de dispositivo que extinga crédito tributário basta a criação de lei formal, não havendo qualquer necessidade de normas regulamentares. Tais normas somente serviriam para facilitar e reger a forma de execução de tais dispositivos- não podendo se tornar impeditivo para a utilização dos benefícios concedidos em lei. Registra posicionamentos do TRF da 4ªR.*

DA IMPOSSIBILIDADE DE NORMA DO PODER EXECUTIVO DISPOR SOBRE A BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES — APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

- *contrariando a norma legal, a RFB alega que o inciso III do § 2º da Lei nº 9.718, de 1998, é inaplicável em decorrência da não edição das normas regulamentadoras de competência do Poder Executivo. Tal argumento fere frontal e diretamente os princípios constitucionais da legalidade (CF art. 5º, II) e da estrita legalidade tributária (CF art. 150, I), bem como o disposto no art. 99 do CTN, que transcreve. Registra ensinamentos doutrinários e o art. 3º do CTN, concluindo pela inadequação do uso do decreto como instrumento para integrar eventual omissão constante na lei, especialmente no caso concreto, onde do texto legal se extrai todos os elementos necessários para a aplicação do dispositivo;*

- *refere ao art. 84 da Constituição Federal, traçando arrazoado acerca de regulamentação, apontando posicionamentos doutrinários e concluindo que o comando legal inserido no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, prescinde de qualquer regulamentação a ser expedida pelo Poder Executivo, mormente em face do Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária, que exige lei para a definição da alíquota, base de cálculo e hipótese de incidência de quaisquer tributos;*

- *refere a posicionamento doutrinário e registra que observado este diapasão, resta evidente que **no período entre agosto de 2000 e janeiro de 2004 a empresa tem direito líquido e certo de excluir da base de cálculo da COFINS, todas as receitas que nela tenham ingressado e, posteriormente, sido transferidas para outras pessoas jurídicas.***

DO PERÍODO DE VIGÊNCIA DO DISPOSITIVO LEGAL EM COMENTO

- *o inciso III, § 2º do art. 3º da Lei 9.718, de 1998 entrou em vigor em fevereiro de 1999, sendo revogado pela MP nº 1.991-13, publicada em 10/06/2000. Tal revogação não surtiu efeito por ser inconstitucional, estando o abatimento em vigor até hoje;*
- *registra o art. 246 da CF que se refere à vedação de regulamentação através de MPs donde nítida a inconstitucionalidade da modificação efetuada pela Lei nº 9.718, de 1998, devendo a mesma ser considerada sem efeito;*
- *conclui que no período compreendido entre agosto de 2000 e janeiro de 2004 a contribuição para a COFINS deve ser calculada conforme a redação originária da Lei nº 9.718, de 1998, inclusive com aplicação do inciso III, § 2º do art. 3º, o que não é aceito pela RFB.*

DA EXCLUSÃO DO ICMS E DOS DEMAIS IMPOSTOS INDIRETOS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

- *da aplicação sem reservas do inciso III, § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, conclui-se que é direito das empresas a exclusão do ICMS e de todos os demais impostos indiretos da base de cálculo do PIS e COFINS, conclusão essa que decorre dos termos do art. 14 do CC, que transcreve;*
- *da conjugação daquelas duas normas se vê claramente que não podem fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos ao IPI, ICMS e ISS, visto que a empresa apenas arrecada estes recursos, respectivamente, para a União, o Estado e o Município;*
- *é certo que o STJ já havia fechado questão sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS no período anterior a vigência da Lei 9.718, de 1998, sendo igualmente indene de dúvidas que os fundamentos dos julgados que formaram este entendimento não levaram em consideração os termos do inciso III. do § 2º, do art. 3º daquela Lei, que na época não fazia parte do ordenamento jurídico pátrio;*
- *assim, determinando a lei a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas e sendo os referidos tributos arrecadados pelas empresas e posteriormente transferidos para os cofres públicos, é evidente que está perfectibilizada a transferência prevista na lei;*
- *no caso dos chamados impostos indiretos, a empresa atua como mera arrecadadora das diversas pessoas de direito público interno, uma vez que o tributo é suportado pelo consumidor final e destinado aos cofres públicos, sendo que, evidentemente, estes valores não representam unia receita da empresa, não podendo sofrer tributação.*

DAS DEMAIS EXCLUSÕES

- o art. 3º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.718, de 1998 somente terá seu efetivo alcance se, além de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os chamados impostos indiretos, for determinado o afastamento, daquela base, das receitas transferidas para pessoas jurídicas de direito privado. Aponta o art. 44 do CC;
- durante o período em que esteve em vigência o dispositivo que permitia a exclusão, não podiam fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas que tinham apenas circulado pelos cofres da empresa, sendo destinadas a outras pessoas jurídicas;
- no período compreendido entre agosto de 2000 e janeiro de 2004 todas as receitas que não permaneceram na empresa, sendo destinadas ao custeio de insumos ou serviços adquiridos de outras pessoas jurídicas devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS, sob pena de afronta aos termos do art. 3º, § 2º, inciso III. da Lei nº 9.718, de 1998:
- qualquer outra forma de interpretação do permissivo legal implicará em afronta aos seus termos ou aos conceitos de pessoa jurídica de direito público ou privado estampados no CC.

DO DIREITO À COMPENSAÇÃO

- demonstrado o conteúdo e o alcance dos termos do art. 3º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.718, de 1998, bem como a total improcedência dos argumentos que pretendem condicionar a sua eficácia ao advento de normas regulamentares, passa a tratar do direito que a contribuinte tem de efetuar a compensação no montante que lhe foi indevidamente exigido pela autoridade fazendária. com parcelas vincendas das próprias contribuições;
- a extinção do crédito tributário através da compensação está prevista no inciso II do art. 156 do CTN, sendo que com base neste dispositivo foram editadas as Leis nº 8.383, de 1991 e 9.430, de 1996, observando-se que para o litígio interessa a aplicação do art. 66 daquela primeira, eis que se pretende compensar os valores vencidos com as próprias contribuições objeto da lide;
- uma vez reconhecido o direito da empresa de recolher o PIS e a COFINS nos moldes previstos no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718. de 1998, deve-se também, reconhecer o seu direito de efetuar a compensação do montante recolhido indevidamente, com parcelas vincendas dos próprios tributos na forma do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991.
- em relação ao lançamento de ofício, observa a empresa que a jurisprudência tem se manifestado a favor da compensação destes créditos, não podendo, portanto, ser ela prejudicada pela decisão que ora ataca;
- ao desenvolver suas atividades, a empresa aufera receitas que são tributadas pelo PIS e pela COFINS na alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente, conforme disposição da Lei nº 9.718, de

1998. Salaria que á época do levantamento das importâncias constatou uma diferença das contribuições, conforme documentos que apresentou:

• aquela Lei introduziu profundas alterações nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, inclusive com alteração de alíquota da COFINS, sendo que antes do advento daquela Lei, as contribuições eram exigidas com base nas LCs nºs 07, de 1970 (PIS), e 70, de 1991 (COFINS), ambas incidindo sobre o faturamento das empresas, termo este entendido como o somatório das vendas de serviços, mercadorias ou da combinação de ambos (art. 2º da LC nº 70, de 1991);

• esta sistemática perdurou até a entrada em vigor da Lei nº 9.718, de 1998, oportunidade em que as contribuições tiveram as suas bases de cálculo profundamente alteradas, destacando-se, entre elas, a previsão de tributação de todas as receitas auferidas pela empresa, permitidas algumas exclusões. Refere ao art. 3º, § 2º, inciso III daquela Lei, que faculta o abatimento das receitas tidas como próprias e transferidas para outras pessoas jurídicas;

• a RFB nunca implementou por completo as alterações, não admitindo o direito de dedução das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas, da base de cálculo das contribuições;

• a empresa efetuou o pagamento das contribuições com utilização de base de cálculo errônea, eis que utilizada forma de cálculo diversa da disposta na Lei nº 9.718, de 1998, conforme se percebe pelos documentos emitidos pela RFB;

• a empresa recolheu ao erário valores superiores aos efetivamente devidos, sendo legítima credora do Fisco, possuindo o direito protegido por lei à compensação do montante indevidamente pago com recolhimentos vincendos das referidas exações. Diz que este direito decorre do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, que disciplina a compensação de tributos de mesma espécie;

• diante do entendimento da Administração Pública sobre a matéria litigiosa, especialmente em face do AD nº 56, de 2000 a empresa carece de uma ordem judicial para que possa efetuar a compensação visto que na hipótese de agir sem estar acobertado por uma ordem judicial específica, a RFB não reconhecerá os créditos não homologando a compensação;

• se o encontro de contas for efetuado sem amparo judicial a empresa será considerada devedora do Fisco, sofrendo restrições em direitos elementares como a expedição de certidões de regularidade fiscal, podendo inclusive ser inscrita no CADIN, o que causa enormes embaraços para a atividade empresarial;

• pretende demonstrar a regularidade de utilização das deduções legais para a formação da base de cálculo, e a possibilidade de efetuar a compensação dos créditos decorrentes do recolhimento

a maior do PIS e da COFINS no período de fevereiro de 1999 até agosto de 2000, com recolhimentos futuros das mesmas contribuições.

Repete as alegações postas no item Da impossibilidade de norma do Poder Executivo dispor sobre a base de cálculo de contribuições — aplicação do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, e, ao finalizar, diz entender que se torna necessária a aceitação e homologação dos créditos já compensados, com a declaração de nulidade do lançamento de ofício dos períodos que referiu, relativos ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, protestando pela juntada posterior de documento de procuração e Contrato Social.

Pede deferimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Período de apuração: 01/06/2001 a 31/05/2004*

*AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS,
ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.*

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis ou atos, bem como de afronta a princípios constitucionais.

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.
INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS.*

Tendo em vista a inexistência de créditos em favor da contribuinte, impõe-se, por decorrência, a não homologação dos débitos tidos por compensados e informados em declarações de compensação.

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 04/12/2008, conforme AR de fl. 483, apresenta em 29/12/2008, conforme cópia do envelope postal, fl.540, Recurso Voluntário, fls. 484/522 e documentos de fls. 523/541, a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF reiterando os argumentos já apresentados em sede de primeira instância.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Esclarecimentos Iniciais

Antes de qualquer análise sobre as questões em lide, alguns esclarecimentos são necessários para o correto balizamento da situação fática dos autos, pressuposto portanto para a apreciação das matérias em exame.

O processo em análise foi deflagrado em razão das DCOMPs de fls.03/322 para fins Compensação de débitos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL com crédito alegado pelo interessado de PIS e COFINS, ensejando portanto o Despacho Decisório de fls. 431/435, que com a apresentação da Manifestação de Inconformidade de fls. 441/522 (vol. 3) instaurou o litígio na via administrativa.

Não há portanto no presente processo, lançamento de crédito tributário formalizado em Auto de Infração.

Os débitos e respectivos períodos de apuração podem ser constatados na referidas DCOMP e nos demonstrativos de fls. 424/428.

Da arguição de matéria constitucional

Afirma a Recorrente que as razões recursais estão assentadas na doutrina, legislação e princípios constitucionais que norteiam o ordenamento jurídico tributário pátrio. Nesse diapasão, inconformado com a decisão recorrida, protesta quanto à violação a princípios constitucionais, notadamente o da estrita legalidade além de defender a inconstitucionalidade da revogação do inciso III, § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718. de 1998, pela MP nº 1.991-18, publicada em 10/06/2000.

Registra ainda que o art. 246 da CF se refere à vedação de regulamentação através de MPs quanto à matéria dos autos, daí nítida a inconstitucionalidade da modificação efetuada pela Lei nº 9.718, de 1998.

Ressalve-se que em relação à suposta violação a princípios constitucionais bem como à inconstitucionalidade arguída na peça recursal, matéria em essência de natureza constitucional, de competência decisória exclusiva do Poder Judiciário, cabe ressaltar que o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, à exceção do disposto em seu § 6º, vedou expressamente aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, *in verbis*:

Decreto nº 70.235, de 1972

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6.º 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;

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 n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Todo o parágrafo 6.º incluído pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009).

Na esteira das referidas disposições legais o Regimento Interno deste E. Conselho prevê em seu artigo ¹62 que é 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, exceto nas hipóteses previstas no §1º do mencionado dispositivo regimental.

Não se enquadrando o caso em exame em qualquer das hipóteses excepcionadas, aplica-se como fundamento decisório sobre essa matéria a Súmula CARF nº 2

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MÉRITO

Pode-se inferir de todo o arrazoado da peça recursal, que a matéria nuclear em lide é de natureza eminentemente jurídica, estando portanto as razões de decidir cingidas à perquirir se a empresa tem direito líquido e certo de excluir da base de cálculo da COFINS, todas as receitas que nela tenham ingressado e, posteriormente, transferidas para outras pessoas

¹ 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.

§ 1º 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 definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

jurídicas com escopo no inciso III, § 2º do art. 3º da Lei 9.718. de 1998, que entrou em vigor em fevereiro de 1999, sendo revogado pela MP n 1.991-18, publicada em 10/06/2000.

Destaca o TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL, fls. 423/427:

(...)procedemos à conferência dos créditos relativos aos pagamentos indevidos ou a maior do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS no período de 02/99 a 10/02, bem como verificamos os débitos do PIS, COFINS no período de 06/01 a 05/04 e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no período 01/03 a 12/03, informados nas Declarações de Compensações - DCOMP das fls. 01 a 318.(grifei).

Analisando os dados apresentados nestas planilhas constatamos que as compensações dos débitos da COFINS, PIS, IRPJ e CSLL, foram feitas com os créditos apurados com base na interpretação equivocada do inciso III do § 2º, art. 3º da Lei nº 9.718/98, ou seja, créditos apurados por conta das exclusões de valores das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Elaboramos um demonstrativo dos créditos utilizados nas DCOMP's apresentadas com seus valores originários:

Cabe, destacar ainda, que o dispositivo legal utilizado pela contribuinte para justificar a apuração e utilização dos créditos em compensação, diga-se inciso III, § 2º, do art. 3º da Lei 9.718/98, foi revogado pela alínea b do inciso IV da art. 47 da Medida Provisória no 1991-18, de 09 de junho de 2000. Já o Ato Declaratório SRF no 056, de 20 de junho de 2000 (DOU 26/07/2000), veio declarar que a legislação revogada não produz eficácia para fins de apuração da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, como transcrito:

"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 09 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."

Portanto, em não tendo, a contribuinte, amparo legal, ou seja, previsão em Lei ou amparo judicial para exclusão da base de cálculo dos valores pagos a fornecedores e ao ICMS nos períodos de apuração 02/1999 a 05/2000 do PIS e 02/1999 a 10/2002 da COFINS, os créditos apurados são inexistentes e, por conseqüência, improcedente quaisquer pretensão de compensação com a utilização de tais créditos.

As exclusões da base de cálculo efetuadas referem-se a valores pagos a fornecedores pela aquisição de mercadorias e serviços e de ICMS devido ou pago sobre as vendas. Isto quer dizer que os custos das aquisições das mercadorias juntamente com as

despesas incorridas sobre as vendas foram excluídos da base de cálculo do PIS e COFINS obtendo um resultado operacional e não o faturamento definido no art. 3º da Lei 9.718/98, portanto em desacordo com a legislação vigente na época.(grifei).

*(...) concluímos que os valores compensados com créditos inexistentes, considerando a legislação vigente, não são objeto de lançamento de ofício porque os débitos estão declarados em DCTF e DCOMP. Portanto, em atendimento ao despacho da fl. 406 do processo 11070.001130/2006-56, **informamos que não existe crédito referente a pagamentos a maior no período de apuração de 02/1999 a 05/2000 para o PIS e 02/1999 a 10/2002 para a COFINS** que pudessem dar suporte as compensações pretendidas pela contribuinte para liquidar os débitos do PIS apurado no período de 06/2001 a 05/2004, da COFINS no período de 06/2001 a 05/2004, do IRPJ no período de 11/2003 a 12/2003 e da CSLL no período de 11/2003 a 12/2003, devendo, os mesmo terem sua cobrança ativada administrativamente, na forma da legislação aplicável.(grifei).*

Esclarecida a situação a fática, examina-se a seguir as normas objeto da controvérsia:

- Lei nº 9.718, de 1998:

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

*§ 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;**(grifei)*

A norma em destaque foi expressamente revogada pela alínea *b* do inciso IV da art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000:

- Medida Provisória nº 1991-18, de 09 de junho de 2000 (DOU, de 10/06/2000):

Art.47.Ficam revogados:

[...]

IV- a partir da publicação desta Medida Provisória:

(...);

b) o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.(grifei).

Dos atos acima transcritos constata-se que o inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei 9.718, de 1998 é uma norma que depende de regulamentação, tipificada portanto segundo a doutrina abalizada como norma de eficácia limitada, que é aquela que depende de uma regulamentação e integração por meio de normas infraconstitucionais.

É digno de nota que a matéria em tela foi objeto de vários precedentes nesse E. Conselho, a exemplo dos acórdãos: **3802-00.893, de 20/03/2012, 3302-002.174, de 26/06/2013 e 3202-001.051, de 20/01/2014.**

Nesse sentido, adoto como fundamento decisório o voto proferido no Acórdão 3202-001.051, de 20/01/2014, *ex vi* do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999:

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.** (grifei)*

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.

Excertos do voto:

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 1.99118, de 09/06/2000, posteriormente convertido na Medida Provisória no 2.15835, 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:

(...)

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.(grifei)

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 20180596, de 20/09/2007; nº 20218928, de 09/04/2008; nº 220100.334, de 05/06/2009; nº 3302000.725, de 08/12/2010; 380200.893, de 20/03/2012.

O mesmo cunho decisório tem sido adotado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, a exemplo do AgRg no Ag 977750 SC, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2011, DJe 22/03/2011, cuja ementa e excertos do voto a seguir se transcrevem:

PROCESSUAL CIVIL. VÍCIO DE OMISSÃO. ALEGAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA UNICIDADE RECURSAL. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 3º, § 2º, INC. III, DA LEI N. 9.718/98. NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO.

1. A via apropriada para questionar a existência de omissão, contradição ou obscuridade em decisão monocrática é a dos embargos de declaração, dirigido ao relator, e não a do agravo regimental.

As finalidades dos recursos são diversas e a Segunda Turma não vem permitindo nestes casos a mescla de espécies recursais distintas, em atenção ao princípio da unicidade recursal. Precedentes.

2. O art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/98, - que excluía da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores que, computados como receita, foram transferidos a outra pessoa jurídica -, nunca teve eficácia, em virtude da ausência de norma regulamentadora exigida em tal dispositivo, posteriormente revogado com a edição da MP 1.991-18/2000. (grifei).

3. Precedentes:

AgRg no REsp 1074304/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 1.7.2010; AgRg no REsp 1072533/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 25.5.2009; AgRg no REsp 969.967/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 26.11.2007; AgRg no Ag 913.463/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.10.2007; e AgRg no REsp 708.619/SC, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 23.10.2006.

4. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido

Excertos do voto:

Quanto ao mérito, a decisão merece ser mantida por seus próprios fundamentos, os quais transcrevo.

Dessume-se do exame dos autos que o entendimento sufragado pelo Tribunal de origem está perfeitamente alinhado com o posicionamento do STJ no sentido de não ser possível a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores que fossem transferidos a outra pessoa jurídica, ao integrarem a receita da empresa, pois tal procedimento dependia de

regulamentação sobre a matéria, em atenção ao princípio da legalidade. (grifei).

Entretantes, com o advento da MP n. 1.991-18/2000, houve a revogação da norma que previa a exclusão pretendida (art. 3º, §2º, III, da Lei n. 9.718/98), o que retirou totalmente a sua eficácia no plano jurídico.(grifei).

Constata-se que a situação em exame tem eco nos julgados acima colacionados, visto que o art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718, de 1998 nunca teve eficácia no ordenamento jurídico, em virtude da ausência de norma reaulamentadora exigida em tal dispositivo, o qual foi posteriormente revogado com a edição da MP nº 1.991-18, de 2000.

Ante o exposto, VOTO POR REJEITAR AS PRELIMINARES SUSCITADAS E NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar