



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

**Processo n°** 13808.004520/00-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-001.759 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 19 de março de 2013  
**Matéria** Auto de Infração PIS/PASEP  
**Recorrente** SERGUS CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/09/2000

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. VICIO FORMAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.**

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização, logo, eventual falha formal existente na sua emissão e/ou prorrogação não implica nulidade do auto de infração, lavrado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do CTN e dos arts. 9º e 10 do PAF.

**DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP DOS VALORES REPASSADOS A EMPREITEIRAS. IMPOSSIBILIDADE**

O art. 3, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, que previa a exclusão da base de cálculo do PIS/PASEP dos valores transferidos para outra pessoa jurídica, não produziu efeitos pois, dependente de regulamentação pelo Poder Executivo, foi revogado pela MP nº 1.991-18/00, atual MP nº 2.158-35/01.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : I- Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação à preliminar de vício do Mandado de Procedimento /fiscal (MPF). Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que reconheciam a nulidade; II – Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel. Designado o Conselheiro Marcos Antonio Borges para elaborar o voto vencedor.

Processo nº 13808.004520/00-11  
Acórdão n.º **3801-001.759**

**S3-TE01**  
Fl. 111

---

(assinado digitalmente)

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

(assinado digitalmente)

MARCOS ANTONIO BORGES

- Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, José Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio de Castro Pontes.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, proferida pela DRJ-Campinas (SP), fls. 39-51 que transcrevo a seguir:

*“Trata-se do Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, lavrado contra a contribuinte acima qualificada, em 15/12/2000, para constituir o crédito tributário no valor total de R\$ 67.431,31, com a multa de ofício e os juros de mora devidos até 30/11/2000, tendo em conta a apuração das irregularidades descritas no Termo de Constatação n.º 12, de fls. 02/03:*

*1. relativamente à contribuição para o Programa de Integração Social — PIS:*

*1.1. que a fiscalizada é contribuinte do PIS, na modalidade REPIQUE, até o PA 02/1996, tudo por força do Acórdão prolatado em 01/10/97, pelo TRF da 3.ª Região, processo nr. 92.0088095-9, de interesse da fiscalizada;*

*1.2. que a fiscalizada entregou regularmente as DCTF para todos os PA e até a relativa ao 3.º trimestre de 2000;*

*1.3. que confrontando os valores declarados nas DCTF com aqueles constantes dos livros fiscais e comerciais, inclusive com os valores inseridos nas DIRPJ dos anos-calendário de 1995 a 1999, constatei que a fiscalizada, a partir do PA 02/1999, deixou de incluir/excluir da base de cálculo das RECEITAS AUFERIDAS EM OBRAS EXECUTADAS POR EMPREITADA / SUBEMPREITADA (até o PA 05/2000) e deixou de incluir na base de cálculo VALORES DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS (até o PA 09/2000) inclusive deixando de declarar as correspondentes contribuições em DCTF, não tendo havido, assim, informações corretas sobre matéria de fato, indispensáveis para modalidade de lançamento instituída pelo artigo 147 do CTN (Lei nr. 5.172/66), conforme se infere dos demonstrativos parte integrante deste Termo;*

*1.4. que até o PA 01/1999, a fiscalizada vinha excluindo da base de cálculo as RECEITAS AUFERIDAS EM OBRAS EXECUTADAS POR EMPREITADA / SUBEMPREITADA, ao amparo da IN SRF nr. 126/88;”*

A Delegacia de Julgamento em Campinas (SP) proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 28/02/1999 a 30/09/2000*

*Ementa: Nulidade. Mandado de Procedimento Fiscal — MPF.*

*0 MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade de lançamento de crédito tributário efetuado no âmbito de competência legalmente deferida.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 28/02/1999 a 30/09/2000*

*Ementa: Base de Cálculo. Valores Repassados. Empreiteiras.*

*A partir do dia 1º de fevereiro de 1999, integra a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, o valor pago, repassado ou transferido para outra pessoa jurídica, mesmo que decorrente de subempreitada ou subcontratação de obra ou serviço contratado com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.*

*Base de cálculo. Art. 3º, §2º, inciso III, da Lei nº 9.718, de 1998. Não Regulamentação.*

*O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, embora vigente até sua revogação pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, não teve eficácia, pois não houve sua regulamentação.*

*Base de Cálculo. Recuperação de Indébitos Tributários.*

*Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente*

*Lançamento Procedente em Parte.”*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 56-64.

Em suas razões:

- i. Inicialmente, requer a “validade do Mandado de Procedimento Fiscal”;
- ii. Alega irregularidade “com que foram efetuados os descontos dos valores repassados a terceiros;
- iii. Afirma que a dedutibilidade do PIS já era contemplada na Instrução Normativa nº 126/88 manteve seus efeitos até a edição da Medida Provisória nº 1991-18, diferente do COFINS, cuja possibilidade de abatimento passou a existir tão somente quando da edição da Lei nº 9718/98, não operando efeitos retroativos em relação ao PIS, cuja dedutibilidade não estava vinculada à Lei 9718/98, mas à Instrução Normativa 126/88;
- iv. Argumenta que *em relação à COFINS somente a partir da M. P. 1991/18, não há mais autorização legal para que as empresas possam proceder as deduções das subempreitadas;*
- v. Aduz que a que a IN 126/88 foi recepcionada pela Lei 9718/98;

Processo nº 13808.004520/00-11  
Acórdão n.º **3801-001.759**

**S3-TE01**  
Fl. 114

---

vi. Alega ainda que a MP 1991-18, de 09.06.00, deve respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no art. 195, § 6º da Constituição Federal;

vii. Por final, refere que *como a MP 1991-18/00 revogou o Art. 3º, § 2º, III da Lei 9718/98 e este refere-se ao PIS/PASEP e COFINS, não haveria mais base legal para que se pudesse proceder as deduções, tanto do COFINS quanto do PIS.*

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

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

### **i. Invalidade do Mandado de Procedimento Fiscal.**

Alega o contribuinte que na época da lavratura do auto, o auditor fiscal não estava regularmente investido de poderes para tal. A nulidade decorre do fato que o auditor fiscal não tinha poderes para continuar o trabalho de fiscalização, de tal modo que todos os atos devem ser considerados nulos.

Alega-se a nulidade do auto de infração, por ter sido lavrado por agente incapaz, tendo em conta que a prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal teria sido cientificada ao contribuinte após haver expirado a validade do primeiro MPF. Desse modo, assiste razão ao contribuinte, visto que o cumprimento rigoroso do MPF é requisito de validade do mesmo.

### **ii. Dedutibilidade da base de cálculo do PIS/PASEP dos valores repassados a empreiteiras.**

Sobre o assunto Solução de Divergência Cosit nº 17, de 20 de dezembro de 2001, fundamentada no fato de que a Instrução Normativa nº 126, de 1988, assim esclareceu:

*Destarte, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 126, de 1988, e com a Solução de Divergência Cosit nº 17, de 20 de dezembro de 2001, no período objeto de autuação, o valor pago, repassado ou transferido para outra pessoa jurídica, mesmo que decorrente de subempreitada ou subcontratação de obra ou serviço contratado com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, integra o faturamento (receita bruta) mensal do contribuinte, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.*

Observe-se que a Secretaria da Receita Federal já manifestou entendimento análogo no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003 (DOU de 29/12/2003, pág. 00015), que dispôs acerca da tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito, *in verbis*:

*"O SECRETARIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, e o que consta do processo nº 13603.001166/2002-76, declara:*

*Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*Art. 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente" [grifos acrescentados].*

Considerando-se, contudo, que as receitas de subempreiteiras não compõe a base de cálculo das receitas do contribuinte correta é a possibilidade de sua dedução. A hipótese de incidência do tributo é tão somente a receita própria da pessoa jurídica.

### **iii. Da autorização legal para que as empresas possam proceder as deduções das subempreitadas.**

Bem observa a DRJ que no que diz respeito ao art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, o fato é que esse dispositivo determinava *in fine* que fossem observadas as normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo. Todavia, antes do exercício desta competência, o citado dispositivo foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000. Nesse sentido, dispôs o Ato Declaratório nº 56, de 20 de Julho de 2000:

*"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do parágrafo 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.*

Nesse mesmo sentido decidiu o STJ:

*"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 3 0, § 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 3", § 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 -*

Processo nº 13808.004520/00-11  
Acórdão n.º **3801-001.759**

**S3-TE01**  
Fl. 117

---

*Com a edição da Medida Provisória nº 1.99]- 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 provido. (RESP 506161 / RS — Ministro relator Francisco Falcão)".*

O direito à dedução decorre diretamente estrutura normativa do tributo, que impede a incidência sobre receita distinta das receitas próprias da pessoa jurídica.

**v. Princípio da anterioridade nonagesimal.**

O presente caso não se trata de aumento ou majoração de imposto, não se aplicando o princípio da anterioridade.

Entendo, por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É meu voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antônio Borges,

Em que pese o entendimento do relator, ousou dele discordar.

### **i. Sobre o Mandado de Procedimento Fiscal.**

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades da administração. O dever funcional do Fiscal é determinado em função do artigo 142 do Código Tributário Nacional e não da disposição infralegal.

O objetivo do MPF foi estabelecer, no âmbito da RFB, um instrumento de controle administrativo das atividades de fiscalização, informando ao contribuinte a natureza, a abrangência, o prazo máximo e as pessoas designadas para a execução do respectivo procedimento fiscal. Em outros termos, o MPF veio conferir transparência ao relacionamento Fisco-contribuinte, protegendo tanto a Administração Tributária Federal quanto o cidadão-contribuinte contra eventuais atos arbitrários emanados da autoridade fiscal e de ações ilícitas perpetradas por pessoas desprovidas de competência legal para o exercício da atividade de fiscalização.

Sendo assim, a eventual inobservância de regras atinentes ao MPF não contamina o auto de infração com os vícios insanáveis que possam conduzir a sua nulidade, principalmente, quando o procedimento fiscal foi realizado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional e dos arts. 9º e 10 do PAF.

Na verdade, por ser norma que se destina a regulamentar a atuação dos AFRFB, estabelecendo as diretrizes para a atuação no âmbito do procedimento de fiscalização, a sua eventual inobservância poderá resultar em ato de insubordinação hierárquica, sujeito à responsabilidade apenas de caráter administrativo.

Com base no que foi exposto, entendo não ser passível nulidade do auto de infração originário de um procedimento fiscal que tenha apresentado algum vício concernente à emissão ou prorrogação do MPF, se os demais requisitos legais atinentes o devido processo legal foram obedecidos, em especial, o contraditório e ampla defesa.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) sobrepoem-se às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais alterações nele inseridas, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis.

**ii. Dedutibilidade da base de cálculo do PIS/PASEP dos valores repassados a empreiteiras.**

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que alterou a base de cálculo do PIS e da Cofins, com efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, assim dispôs:

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

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

(...)

*§ 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;*

No entanto, o art. 3, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, colacionado acima, foi revogado pela MP nº 1.991-18/00, atual MP nº 2.158-35/01. Ou seja, como já observado pela decisão recorrida, o citado dispositivo não produziu efeitos pois dependente de regulamentação pelo Poder Executivo.

Tal entendimento é corroborado por decisões do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementas abaixo:

*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 provido. (RESP 506161 / RS — Ministro relator Francisco Falcão).*

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DE RECEITAS TRANSFERIDAS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III. APLICAÇÃO CONDICIONADA À REGULAMENTAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO. POSSIBILIDADE. I. O art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/98,*

---

*condicionou sua aplicação (eficácia) à edição de normas regulamentadoras pelo Poder Executivo. Esse dispositivo legal, todavia, antes de ser regulamentado, veio a ser revogado pela Medida Provisória 1.991-18/2000. 2. Inexiste permissivo legal vigente e eficaz que abrigue a exclusão das transferências de receitas para outras pessoas jurídicas da base cálculo do PIS e da COFINS. 3. Recurso Especial não provido. (RESP 776984 — Ministro relator Herman Benjamin)*

Quanto a alegação de falta de observância do princípio da anterioridade nonagesimal, entendo que não é o caso, nos termos do voto do relator.

Logo, deve ser afastada a preliminar de nulidade do Auto de Infração e mantido o lançamento decorrente da exclusão de receitas auferidas em obras executadas por empreitada/subempreitada.

Nesse sentido voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado ao processo em 05/09/2013 19:09:17 por MARCOS ANTONIO BORGES.

Documento assinado digitalmente em 03/10/2013 11:42:30 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Documento assinado digitalmente em 23/09/2013 16:58:43 por PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA e Documento assinado digitalmente em 05/09/2013 19:11:19 por MARCOS ANTONIO BORGES.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 29/08/2023.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP29.0823.14505.LX8X**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**AD67334E75327F7DCC67C6EE13E21035BB430C72**