



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

**Processo n°** 13884.900893/2008-02  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3803-005.726 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 25 de março de 2014  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** LOJA DO PINTOR TINTAS E MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/08/1999

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A TERCEIROS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO. INEFICÁCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718 não teve eficácia em seu período de vigência. Inexiste permissivo legal para exclusão da base de cálculo tributável dos valores faturados repassados a terceiros.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/08/1999

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/08/1999

PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos que tenha alegado em seu favor. Na falta de provas o direito creditório deve ser negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa, Corintho Oliveira Machado, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

## **Relatório**

Trata-se de PER/DCOMP, através do qual Loja do Pintor Tintas e Materiais para Construção Ltda. busca compensar crédito de COFINS referente ao período de apuração agosto de 1999, no valor original de R\$ 1.684,33, com débitos de COFINS que totalizam o mesmo valor.

A DRF em São José dos Campos/SP através de despacho decisório eletrônico não homologou o pedido do sujeito passivo sob o argumento de que localizou o pagamento indicado, contudo, o mesmo estava totalmente alocado para pagamento de outros débitos do contribuinte, não restando saldo suficiente para a compensação requerida.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, por meio da qual alega que:

a) realizou pagamento indevido a maior, pois não considerou os termos do § 2º, do inciso III, do artigo 3º, da Lei 9.718/98 (infere-se tratar do inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98) quando apurou a base de cálculo das contribuições;

b) o crédito foi devidamente apurado e compensado na forma da legislação em vigor;

c) o único fundamento para a glosa das compensações efetuadas pela recorrente é uma pretensa inexistência de créditos

d) sequer foi solicitado ao contribuinte qualquer documento capaz de comprovar ou não a existência e suficiência do crédito;

e) a autoridade fiscal teria acesso às planilhas de apuração e poderia verificar a regularidade do encontro de contas efetuado se tivesse solicitado ao contribuinte a prova dos créditos;

f) o despacho decisório deve ser anulado, determinando que a autoridade efetue as diligências para comprovar a origem e existência do crédito utilizado; ou, que seja logo homologada a compensação declarada.

Ao final pede deferimento da manifestação de inconformidade.

A 3ª Turma da DRJ/CPS julgou improcedente a manifestação de inconformidade e afirmou que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 11/04/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 14/04/2014 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 08/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) a não homologação revelou-se procedente, pois, de acordo com as próprias informações prestadas pelo contribuinte à Receita Federal, o direito creditório apontado na DCOMP era inexistente;

b) por força de sua vinculação aos atos legais e aos atos emanados por autoridades hierarquicamente superiores, está adstrito à interpretação que a própria administração pública dá à legislação tributária;

c) o Ato Declaratório SRF nº 56, de 2000 estabelece que o disposto no inciso III do §2º do art. 3º da Lei nº 9718/1998 não produz eficácia para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para PIS/COFINS, uma vez que foi revogado e careceu de regulamentação durante sua vigência;

d) não se deve examinar as provas dos alegados créditos, pois o crédito calcado no referido dispositivo é inexistente.

Inconformado, o contribuinte protocolou Recurso Voluntário, alegando que obtém-se a base de cálculo de PIS/COFINS ao seguir os passos artigo 3º da Lei 9.718 que resumem-se para fins didáticos em dois momentos:

1º - Apurar a totalidade das receitas auferidas pela empresa (art. 3º, § 1º)

2º - Efetuar as deduções previstas nos incisos I, II, III e IV do parágrafo 2º, onde se destacam as exclusões de todas as receitas tidas como próprias e transferidas para outras pessoas jurídicas (inciso III).

O recorrente também afirma que:

a) a Administração Federal pretende aplicar o texto legal apenas nos pontos que lhe é favorável, afirmando que a aplicação do inciso III é impossível, visto que não foram editadas as normas regulamentadoras previstas no texto legal;

b) nenhuma norma regulamentadora pode dispor sobre a base de cálculo das contribuições, visto que esta matéria é reservada à lei, não podendo ser tratada por regulamentos;

c) qualquer interpretação da Lei que não permita as exclusões previstas no §2º do art. 3º da Lei 9.718/1998, tornando sem efeito ou utilidade os termos do inciso III desse dispositivo, contraria princípio elementar de direito segundo o qual a norma não possui palavras ou termos inúteis.

d) é impossível norma do poder executivo dispor sobre a base de cálculo de contribuições;

e) o comando legal inserido no inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei 9.718/98 prescinde de qualquer regulamentação a ser expedida pelo Poder Executivo em face do Princípio de Estrita Legalidade em Matéria Tributária;

f) no período em que esteve em vigor a redação originária do artigo 3º da Lei 9.718/98 o Recorrente tem direito líquido e certo de excluir da base de cálculo de PIS/COFINS

todas as receitas que tenham ingressado na empresa e, posteriormente, sido transferidas para outras pessoas jurídicas;

g) o direito ao abatimento das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas da base de cálculo do PIS e COFINS, permaneceu íntegro até o momento em que foi instituído o sistema não-cumulativo para o recolhimento das contribuições em questão.

Complementa suas alegações com vários excertos de doutrina, jurisprudência e legislação.

Ao final requer o recebimento e provimento do recurso a fim de reformar a decisão recorrida para fins de reconhecer o direito creditório perseguido pelo contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira – Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Das receitas transferidas para outra pessoa jurídica.**

O contribuinte afirma que tem crédito em decorrência do disposto no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98, cita-se:

*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;***

*(Grifo Nosso)*

A interpretação literal da norma acima transcrita revela que é necessária norma regulamentadora, expedida pelo Poder Executivo, para que se possa excluir da base de cálculo as receitas transferidas para outra pessoa jurídica.

Para o julgamento da lide é interessante observar que nunca houve norma regulamentadora de tal dispositivo, o qual, vale dizer, foi revogado por medida provisória. Tal entendimento baseou o Ato Declaratório SRF nº 56, de 2000, que foi adotado pela decisão de 1ª instância em virtude de sua vinculação.

Por outro lado o contribuinte alega que a base de cálculo de contribuições é matéria reservada à lei, não podendo ser tratada por regulamentos, muito menos por regulamentos do poder executivo. Porém tal entendimento não deve prevalecer.

O legislador tem a possibilidade de outorgar o poder condicionando a eficácia das normas a atos do Poder Executivo. Nesse caso o chefe do Poder Executivo estava no direito, inclusive, de negar eficácia à norma e assim o fez por meio de medida provisória.

O Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária e o princípio segundo o qual a norma não possui palavras ou termos inúteis, não contribuem em nada com o recorrente, pois ao negar que o dispositivo submete sua eficácia ao Poder Executivo esses dois princípios acabam por ser ofendidos.

O Superior Tribunal de Justiça tem o seguinte entendimento sobre a matéria:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE RECEITAS TRANSFERIDAS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 9.718/91, ART. 3º, § 2º, III.*

*NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO.*

*1. 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. Precedentes das Primeira e Segunda Turmas: RESP 644969 / SC ; Rel.

Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 27.09.2004; RESP 507876 / RS;

deste relator, DJ de 15.03.2004; REsp 445.452, Rel. Min. José Delgado, DJ de 10/03/2003.

7. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 641.512/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/09/2005, DJ 26/09/2005, p. 193)

O CARF tem acompanhado esse entendimento, inclusive em relação ao mesmo contribuinte no Acórdão nº 3403-01.086 da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF que foi assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIALCOFINS**

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

COFINS. LEI Nº 9.718/98. RECEITAS TRANSFERIDAS PARA TERCEIROS.INEFICÁCIA.

O inciso III do § 2º do art. 3º, da Lei nº 9.718 ao prever que os "valores que, computados como receita tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentares expedidas pelo Poder Executivo", embora vigente temporariamente, não logrou eficácia no ordenamento em face de sua revogação pelo art. 47, inciso IV, da MP nº 199118 antes de qualquer iniciativa regulamentar.

*Recurso Voluntário Negado*

Conclui-se que o crédito é inexistente por falta de eficácia da norma alegada que permitiria a exclusão de receitas que computadas em sua receita foram transferidas para terceiros.

### **Da comprovação do crédito e apresentação das provas.**

Ainda que fosse superada a questão de direito, o que não é o caso, observa-se que não se encontra nos autos qualquer documentação comprobatória da liquidez e certeza dos direitos creditórios alegados, o que já seria suficiente para frustrar a pretensão creditória do contribuinte conforme determina o artigo 170 do CTN:

*“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”*

No processo administrativo fiscal, assim como no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é de quem alega a sua existência, ou seja, do interessado, é assim que dispõe a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999 no seu artigo 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

O contribuinte também deveria observar o momento de apresentar as provas conforme o determinado pelo artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 em seu § 4º:

*“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”*

A análise da norma supracitada é clara e direta ao estabelecer o momento correto a serem carreadas as provas a fim de substanciar os argumentos da interessada, qual seja, na manifestação de inconformidade, contudo, esta turma recursal tem firmado entendimento no sentido de admitir, excepcionalmente, a análise de provas trazidas em sede de recurso voluntário, quando estas não dependam de análise técnica aprofundada e sejam complementares às provas trazidas em Manifestação de Inconformidade.

### **Conclusão**

O crédito pleiteado é inexistente, uma vez que a norma que lhe teria creditado jamais foi regulamentada e, conseqüentemente, nunca foi eficaz.

Ainda que houvesse base legal para acolher as alegações do contribuinte, o pleito carece de provas suficientes à comprovação da redução da base de cálculo e, conseqüentemente, do imposto inicialmente declarado em DCTF.

Pelo exposto voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso e por **NÃO RECONHECER** o direito creditório pretendido.

(assinado digitalmente)

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator