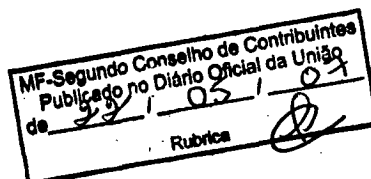




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 10140.003193/2001-07  
**Recurso n°** 130.540 Voluntário  
**Matéria** COFINS  
**Acórdão n°** 202-17.840  
**Sessão de** 27 de março de 2007  
**Recorrente** FORÇA NOVA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Campo Grande - MS



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/08/2000

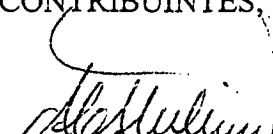
Ementa: INC. III DO § 2º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.  
INAPLICABILIDADE POR AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO.


Os decretos regulamentares são atos normativos secundários expedidos pelos chefes dos Executivos para fiel execução das leis. Se o comando da lei, para produzir efeitos, exige complementação por ato do Poder Executivo e é revogada antes de ser regulamentada não produz efeitos quanto ao direito substantivo.

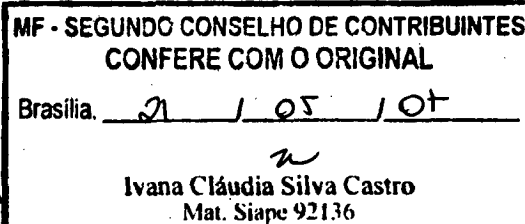
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

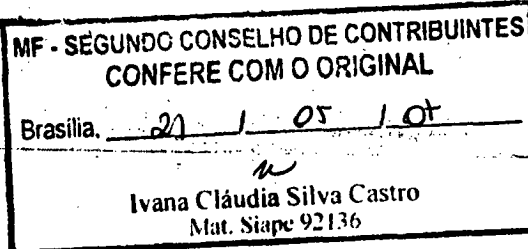
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM  
Presidente

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA  
Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente), Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande - MS.

Informa o relatório da decisão recorrida tratar-se de pedido de reconhecimento de direito creditório, e correspondente pedido de compensação, de recolhimentos efetuados a título de Cofins no período compreendido entre fevereiro de 1999 a agosto de 2000, quanto à parte recolhida indevidamente em face do disposto no art. 3º, § 2º, inciso III da Lei nº 9.718/98, que trata de exclusão da base de cálculo de valores que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica (custo de aquisição de insumos, de mercadorias e de serviços).

A DRF em Campo Grande - MS expediu despacho decisório indeferindo os pedidos em face da ausência de norma reguladora do dispositivo pelo Poder Executivo.

Discordou da decisão proferida apresentando impugnação junto a DRJ em Campo Grande - MS, alegando que: "1) a Receita Federal se equivocou no parecer ora questionado, pois não é difícil constatar que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, modificou o caráter cumulativo do PIS e da Cofins, moldando as referidas contribuições com atenção clara às orientações de princípios maiores contidos na Constituição Federal; 2) citando a Constituição e o Código Tributário Nacional, afirma que não é admissível que um ato declaratório possa se antepor a uma lei ordinária (Lei nº 9.718) e a preceitos como o direito de propriedade, da vedação do enriquecimento ilícito, da honestidade, da finalidade e da razoabilidade; 3) a aplicação do dispositivo legal que instituiu a não cumulatividade do PIS e da Cofins não pode depender da edição de regras instituídas pelo Poder Executivo, as quais definiriam novos limites da base de cálculo das mencionadas contribuições, uma vez que estas regras, caso editadas, seriam inconstitucionais, em face do ferimento ao princípio da legalidade; 4) após discursar sobre a compensação e sua base legal, conclui que o exercício do direito à compensação, em se tratando de tributos com lançamento por homologação, independe de autorização da Fazenda Pública, tratando-se de um direito que tem fundamento na Constituição."

Informa, ainda, o relatório da decisão recorrida que em 29/01/2003, a contribuinte trouxe aos autos a petição de fls. 91/95, contendo impugnação de cobrança efetuada pela Fazenda Nacional, relativa aos valores compensados, alegando que o pedido de compensação de tributos se encaixa perfeitamente dentre as situações previstas no CTN (art. 151, III), as quais suspendem a exigibilidade do crédito tributário, descabendo, portanto, a ameaça de inclusão no Cadin.

Apreciando as razões postas na impugnação a Turma Julgadora expediu acórdão cujos fundamentos estão sintetizados na seguinte ementa:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ano-calendário: 1999, 2000*

*Ementa: BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS. NORMA DE EFICÁCIA CONDICIONADA À REGULAMENTAÇÃO.*

~~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 à sua regulamentação, não produziu efeitos.~~

### RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.


A restituição de indébito fiscal relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cumulada com a compensação de créditos tributários vencidos e/ ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

*Solicitação Indeferida”.*

Cientificada da decisão em 30/06/2004, a interessada apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes em 07/07/2004, trazendo as seguintes razões de dissenso: 1) violação do art. 150, I, da Constituição Federal e o art. 97 do CTN ao negar vigência ao art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98; 2) a competência do Poder Executivo era só de estabelecer procedimentos para a aplicação da norma do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 e não restringir o direito ali conferido; 3) a revogação posterior do dispositivo somente veio confirmar sua auto-executoriedade; 4) cita doutrina para arrimar o entendimento de que a não-regulamentação em nada afetou o exercício do direito conferido pela norma em foco; 5) entende que a norma referenciada estipulou que os valores consistentes em receitas de terceiros não integram a base de cálculo; 6) entende que o legislador atribuiu caráter não-cumulativo à contribuição para o PIS e à Cofins; 7) rebate os termos do Ato Declaratório – AD SRF nº 056/2000, em face de haver declarado a ineficácia da já citada norma; 8) discorre acerca do processo legislativo e hierarquia da legislação tributária para concluir que “*deve prevalecer o entendimento que maior proteção confira ao contribuinte*” em caso de conflito na interpretação de normas; 9) destaca os princípios da vedação ao enriquecimento ilícito e o da honestidade para resguardar o equilíbrio da relação jurídica entre o Estado e o particular; 10) reporta-se ao princípio da finalidade da lei e da legalidade para firmar o descabimento do condicionamento da aplicação do inciso III, § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98 à edição de normas complementares regulamentadoras pelo Poder Executivo; 11) discorre sobre a desnecessidade de norma prévia para a validade da norma legal; 12) defende o direito de compensar e inclusive que o exercício de tal direito independe de autorização da Fazenda Pública, bem como tal direito decorrer da garantia dos direitos de crédito, combinada com os princípios constitucionais da cidadania, da justiça, da isonomia, da propriedade e da moralidade; 13) aduz que “*a Fazenda Pública vem praticando a compensação sempre que tem de pagar alguma quantia a alguém. Compensa até créditos seus sabidamente desprovidos de liquidez e certeza, como é o caso de multas cominadas e ainda não confirmadas porque sequer apreciada a impugnação administrativa do lançamento respectivo*”.

Alfim, defendendo o direito à compensação, requer seja o recurso conhecido e provido, com a homologação do pedido de compensação já realizado com os valores recolhidos indevidamente da Cofins e o arquivamento do processo.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>04</u>
 Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>21</u> / <u>05</u> / <u>01</u>
<i>u</i>
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siapc 92136

## Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade e conhecimento.

A recorrente rechaça a inclusão na base de cálculo da Cofins dos valores da receita que foram repassados a outras pessoas jurídicas e sustenta que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 oferece o suporte legal necessário à exclusão dos valores, consoante pretendido pela recorrente, inclusive com pedido de restituição/compensação de tais valores com tributos devidos.

Reza o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98:

*“§ 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;”*

Entendo que se engana a recorrente quando afirma ser a norma acima auto aplicável, em que pese tenha fundado seus argumentos em importantes doutrinadores. Entretanto, não tem a referida norma força executória pois seu comando é expresso ao remeter a sua efetividade para normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo.

Enquanto não expedidas as referidas normas regulamentadoras não pode o comando adquirir executoriedade. A técnica legislativa empregada no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi a de transferir para o regulamento a competência para prover a sua fiel execução. Assim não é cabível considerá-la auto aplicável.

Tanto quanto o Poder Judiciário, também a doutrina não está pacificada quanto à competência atribuída a regulamento para dar executoriedade a comando legal.

No dizer de Vittorio Cassone, em seu livro “Direito Tributário”, editora Atlas, 15ª edição, 2003, pág. 72, as leis auto-executáveis não precisam, em rigor, ser regulamentadas. Todavia, mesmo nessas hipóteses, é costume serem editadas em vista não só de sua obediência hierárquica no âmbito interno da administração, como também para melhor explicitar a lei objeto de regulamentação.

Esclarece, também, que os decretos regulamentares são atos normativos secundários expedidos pelos chefes dos Executivos para fiel execução das leis. E que eles possuem certa margem de discricionariedade para, sem inovar a ordem jurídica, possibilitar a atuação da Administração Pública e dar executoriedade à lei.

A doutrina tem se manifestado quanto à eficácia de norma pendente de regulamentação. Alguns tributaristas, como Roque A. Carrazza, entendem que havendo uma lei tributária não auto-executável, cumpre ao Chefe do Executivo, que vai aplicá-la, cuidar, por

meio de regulamento, para que a arrecadação e a fiscalização do tributo nela instituído se processem com exatidão. Afirma que nem todas as leis administrativas devem ser regulamentadas, mas tão-somente as não auto-executáveis.

A par disso, defende que a ausência de regulamentação da lei tributária não auto-executável não impede que ela produza seus regulares efeitos. Que a inércia do executivo não retira da lei tributária sua vigência, e que, havendo um mínimo de eficácia, deverá ela ser aplicada assim mesmo.

Já o Professor de Direito Financeiro, de Processo Civil e Direito Constitucional José Afonso da Silva, em seu livro "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", assim se manifestou acerca da eficácia das leis em geral, onde também esclarece o que seja esse "mínimo de eficácia" que a norma produz:

*"É conhecida a tese doutrinária segundo a qual uma lei dependente de regulamento nela indicado somente começa a vigorar a partir da emissão do regulamento. Nossa Lei de Introdução ao Código Civil não sufraga essa doutrina, que, a nosso ver, comete o equívoco de confundir vigência com eficácia. O que pode dizer é que a lei dependente de regulamento só é executória com a decretação daquele; mas isso não exclui a entrada em vigor da lei na data prevista, nem tolhe a ocorrência de certos efeitos jurídicos, como revogação das leis anteriores contrárias ou na forma consagrada nos arts. 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil."*

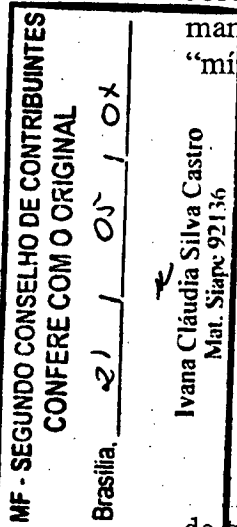
Destarte, entendo que, tratando-se de norma que alija valores da base de cálculo do tributo, cuja regra geral determina sejam nela inseridos, levando à redução do valor devido; falece ao contribuinte, de competência para, de moto próprio, estabelecer a eficácia de norma despossuída de força executória, cujo regulamento não foi decretado pelo Executivo. Para tanto existem remédios jurídicos disponíveis no ordenamento pátrio que possibilitam o exercício pleno de direito que considere lhe tenha sido subtraído.

A própria doutrina citada pela recorrente mostra o caminho jurídico-legal para o exercício do pretendido direito, ao aduzir (fl. 114) que "... se, porém, com a omissão do Executivo, a lei tributária quedar ineficaz, o particular prejudicado pode, indo ao Judiciário, fazer valer seus eventuais direitos...".

Assim, a pretensão da recorrente, mesmo que calcada em diversos princípios constitucionais, não encontra guarida no âmbito do julgamento administrativo, de vez que, nessa esfera, o entendimento jurídico é de que a norma que a recorrente pretende seja aplicada se constituiu em norma de eficácia incompleta, por opção do próprio legislador que atribuiu ao Executivo a função de dar a ela executoriedade.

O Poder Executivo, através da expedição da Medida Provisória nº 1.991-18, de 09/06/2000, revogou o referido inciso sem dar-lhe executoriedade. Conclui-se que tal comando normativo teve vigência plena e eficácia jurídica limitada, não chegando a ter executoriedade, incorrendo a sua aplicação em insuficiência de recolhimento.

A norma contida na Medida Provisória acima foi mantida pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, a qual possui força normativa legal, em razão do estabelecido na Emenda Constitucional nº 32/2002.



~~Sendo este o entendimento pacificado neste Conselho de Contribuintes,~~  
despiciendo enfrentar todas as alegações da recorrente.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de março de 2007.

*Maria Cristina Roza da Costa*  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 21 / 05 / 07  
*~*  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siapc 92136