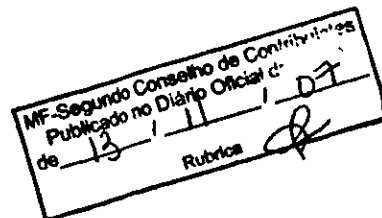




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10380.013033/2002-16  
**Recurso nº** 134.816 Voluntário  
**Matéria** Restituição/compensação de PIS  
**Acórdão nº** 202-18.269  
**Sessão de** 18 de setembro de 2007  
**Recorrente** AÇO CEARENSE COMERCIAL LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Fortaleza - CE



Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2000

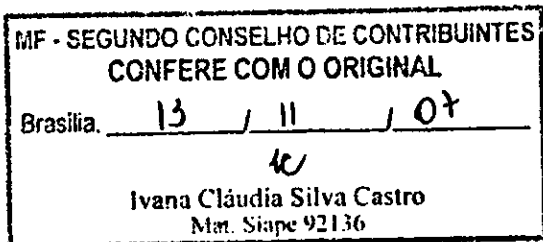
Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Requisitos formais da decisão. Tendo sido conduzida de forma racional, estabelecendo um nexo causal entre os fatos narrados, o direito aplicável ao caso e a consequência jurídica a que se chegou, afasta-se a nulidade da decisão recorrida.

**PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS. NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA.**

Os valores repassados a outras pessoas jurídicas compõem a base de cálculo do PIS. Se o comando legal inserto no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, revogada posteriormente pela edição de MP nº 1991-18/2000, 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. Em decorrência deste fato, não há de se reconhecer direito de o recorrente excluir da base de cálculo valores repassados a outras pessoas jurídicas. Precedente do STJ - Recurso Especial nº 445.452 - RS (2002/0083660-7).

Recurso negado.

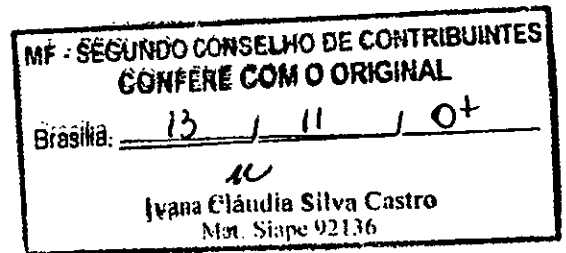


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 11 / 04 N Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136
---

## Relatório

Trata-se de pedido de restituição/compensação de PIS/Cofins relativamente ao período de fevereiro/1999 a setembro/2000 referente a valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, nos termos do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

*"O Contribuinte supraqualificado foi cientificado em 20/10/04, fls. 66, de Despacho Decisório do Serviço de Orientação e Análise Tributária (SEORT) da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza, fls. 63/65, através do qual a Titular da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza (DRF/FOR) decidiu pela impossibilidade jurídica de atendimento do Pedido de Restituição do valor de R\$ 4.314.253,09, referente a 'VALORES QUE, COMPUTADOS COMO RECEITAS, TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA, NOS TERMOS DO INCISO III, DO § 2º DO ART. 3º DA LEI 9.718/98, NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE FEVEREIRO/1999 A SETEMBRO/2000.'*

*2. Tal indeferimento se deveu às razões a seguir descritas:*

*2.1 Baseado no crédito requerido no processo apreciado, o Interessado apresentou as Declarações de Compensação DCOMP de fls. 15, 21, 28, 35, 43 e 50.*

*2.2 Inicialmente, foi examinado o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, fls. 63, que estabelecia que "para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º excluem-se da receita bruta os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo'.*

*2.3 O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9.718/1998, supradestacado, foi revogado expressamente pelo artigo 47, inciso IV, alínea 'b', da Medida Provisória 1.99118, de 09 de junho de 2000, cujo teor foi contemplado nas Medidas Provisórias 2.03719, de 28 de junho de 2000, e suas reedições, 2.11326, de 27 de dezembro de 2000, e suas reedições, e, definitivamente, na Medida Provisória 2.15834, de 27 de julho de 2001.*

*2.4 Ademais, mister se faz esclarecer que a exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, prevista no dispositivo revogado, não era autoaplicável no período em que vigeu, pois sua utilização estava condicionada à observância de regulamento que deveria ser baixado pelo Poder Executivo. Quisesse o legislador ordinário permitir a autoaplicabilidade do referido comando legal, não teria imposto condição.*



M.F. - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 11 / 04
w	
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136	

2.5 Nesse sentido, com vistas a dirimir dúvidas porventura existentes, foi editado o Ato Declaratório SRF 56, de 20 de julho de 2000, fls. 64, que estabeleceu que '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', motivo pelo qual não foi reconhecido o direito creditório apreciado.

3. Inconformado com o Despacho Denegatório de fls. 63/65, do qual tomou ciência em 20/10/04, fls. 66, o Contribuinte protocolou Manifestação de Inconformidade em 19/11/04, fls. 68/77, requerendo seja a referida Decisão reformulada, e a Impugnação Administrativa de Inconformidade seja julgada procedente no sentido de ser reconhecida a inaplicabilidade do Ato Declaratório SRF 56/2000, como fundamentação do indeferimento e conseqüente não homologação das compensações efetuadas pela Impugnante, por clara afronta ao princípio da irretroatividade, bem como ao que dispõe o art. 144, do Código Tributário Nacional, que seja reconhecido o direito creditório e, por conseqüência, homologadas as compensações declaradas com base no crédito apreciado no processo apreciado, tendo em vista o que dispunha o art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98, que o consubstanciava, alegando em síntese:

3.1 O Despacho Decisório careceu de fundamento legal e, conseqüentemente, está eivado de vícios.

3.2 Três serão os tópicos que a Impugnante irá discorrer no intuito de ver reformado tal Despacho Decisório:

- O art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/98 permaneceu em pleno vigor até sua revogação pelo art. 47, inc. IV, b, da MP 1.99118, de 09.06.2000, pois se o citado artigo da Lei não gozasse de auto-aplicabilidade, desnecessária seria sua revogação expressa pela aludida Medida Provisória;

Do desrespeito do Ato Declaratório SRF 56, de 20.07.2000, ao Princípio da Irretroatividade, tendo em vista que tal Ato Declaratório só poderia impossibilitar a referida exclusão a partir da revogação pela mencionada Medida Provisória;

Da afronta da utilização do Ato Declaratório como fundamentação do Despacho Decisório ao art. 144 do Código Tributário Nacional.

A AUTO-APLICABILIDADE DO ART. 3º, § 2º, III, DA LEI 9.718/98:

3.3 A omissão do Poder Executivo não tem o condão de restringir o direito da Impugnante de excluir da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica. Ademais, é sabido que o poder regulamentar de que dispõe o Poder Executivo, como o próprio nome indica, tem o mero papel de regulamentar o que está posto na lei, não podendo extrapolar seus limites, tampouco contrariá-la, sob pena de ilegalidade. Desta forma, decreto algum poderá alterar essencialmente o que foi disposto através de lei, verificado que a

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 02
<i>W</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. SIAPE 92136

*Impugnante cita, por oportuna, a lição da professora administrativista Odete Medauar, no seu livro Direito Administrativo Moderno, editora RT, p.129, fls. 71.*

*3.4 No caso em tela, resta claro o conteúdo da norma, motivo por que a exclusão reclamada pode ser efetuada. Todavia, a possibilidade de ser realizada a exclusão perdurou até ser derogado o inc. III do par. 2º do art. 3º da Lei 9.718/98 pelo art. 47, inc. IV, da Medida Provisória 199118, de 09 de junho de 2000.*

*3.5 Considerando que a Lei 9.718/98, em seu art. 17, estabelece que 'Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: I em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999;' e que a Medida Provisória 1.99118 foi publicada em 10 de junho de 2000, a exclusão produziu efeitos no período de 1º de fevereiro de 1999 a 7 de setembro de 2000.*

*3.6 É que o § 6º do art. 195 da Constituição Federal de 1988 dispõe que as contribuições sociais de que trata o mencionado artigo 'só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, 'b'. Portanto, não é da data da publicação da Medida Provisória que surge o obstáculo à exclusão pretendida, mas apenas com o transcurso do prazo de noventa dias a contar da publicação da Lei/Medida Provisória. Impositiva a observância do princípio da anterioridade mitigada, uma vez que a exclusão de parcela da base de cálculo das contribuições em questão (PIS e COFINS) implicou majoração da carga tributária.*

*3.7 No sentido de que modificação do tributo equivale a majoração para efeito de aplicação da anterioridade especial, cabe referir decisão do Supremo Tribunal Federal, citada pelo Juiz Federal Leandro Paulsen na obra Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, 3ª edição, fls. 72, 73.*

*3.8 Do exposto, conclui-se que não se condiciona validade de norma a possível regulamentação por parte do Poder Executivo, posto que, existindo o regulamento, este se limita a dar procedibilidade à norma e não lhe negar eficácia.*

DO DESRESPEITO DO ATO DECLARATÓRIO SRF 56/00 AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE:

*3.9 A lei retroativa é aquela voltada para a disciplina de fatos passados, ou voltada também para esses fatos. Em nosso direito, a irretroatividade da lei tem status constitucional e é cláusula pétrea da Lei Maior, explícita dotada de imutabilidade, verificado nesse sentido o posicionamento de Roque Antonio Carrazza, com a clareza e precisão que o caracterizam, doutrina (Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª ed., p. 311), fls. 73, 74.*

*3.10 Como se pode observar na melhor doutrina, ao Direito Tributário a retroatividade da lei nova a fatos pretéritos não é permitida, com exceção a algumas situações excepcionais expressas no próprio Código Tributário Nacional. Isso se dá principalmente no campo da retroatividade benigna para o contribuinte, o que não é o caso aqui*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13 / 11 / 04  
w  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Sime 92136

esposado, pois o ato Declaratório SRF 56, ao retroagir os efeitos da revogação da MP 199119, de 09.06.2000, ao período que estava o art. 3º, §2º, III, da Lei em pleno vigor prejudicou absurdamente a Impetrante, aplicando-lhe legislação menos benéfica.

3.11 Ora, é evidente a impossibilidade da retroação do Ato Declaratório citado aos fatos ocorridos anteriormente à sua vigência, mostrando-se então impossível que a Autoridade Administrativa invalide procedimentos adotados com base na legislação na época vigente. E mais, nem mesmo a própria Medida Provisória revogadora retroagiu.

DA AFRONTA DA UTILIZAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO SRF 56, COMO FUNDAMENTAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO, AO ART. 144 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

3.12 Deve-se ainda observar que a retroatividade do Ato Declaratório SRF 56 vai de encontro ao caput do art. 144 do Código Tributário Nacional, fls. 74.

3.13 Sabe-se que a mesma lei que rege o fato é também a única apta a reger os efeitos que ele desencadeia. Então, uma vez existindo o fato gerador, aplicar-se-á a ele a lei vigente em sua época, sendo seus efeitos perfeitamente válidos por estarem assegurados por lei, inexistindo qualquer forma de invalidação dos procedimentos adotados pela Impugnante na época da lei.

3.14 Se o supracitado Ato Declaratório somente fora editado em 20.07.2000 e os fatos geradores ocorreram no período de 1 de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, é notório que, em conformidade com o art. 144 do CTN, a lei a ser aplicada a tais fatos seria a Lei 9.718/98 vigente na época.

3.15 É claro que, nos casos em que é vedado ao legislador a retroação da lei, resulta impossível que os seus efeitos atinjam os fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, ressaltados os posicionamentos sobre a tal matéria, de forma clara e brilhante, de Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 19ª ed., p. 143, bem como de Luciano Amaro, citando sua doutrina, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed, ps. 329 e 338, fls. 75, 76.

3.16 Torna-se então clara e evidente a impossibilidade de retroação do Ato Declaratório SRF 56 ao momento da data da publicação da Lei 9.718/98, pois além de ferir o princípio constitucional e tributário da Irretroatividade da Lei, está em desconformidade com o art. 144 do CTN.

3.17 Ao aceitar essa absurda retroatividade do já citado Ato Declaratório, estar-se-á instalando o império da incerteza nas relações entre o Contribuinte e o Fisco, o que contraria o regime de Direito Público e o próprio republicano.

3.18 No mais, aplica-se a lição de Walker, repetida hoje por grande maioria dos grandes Doutrinadores: 'Leis retroativas, só os tiranos as fazem, e só os escravos se lhes submetem.'

J  
P

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 07
<i>u</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136

3.19 O lançamento tributário rege-se pela legislação vigente ao tempo do fato gerador da obrigação respectiva, ainda que posteriormente modificada ou revogada. A lei, mesmo modificada ou revogada, não pode ser aplicada aos fatos ocorridos antes de sua revogação ou modificação, pois continuam existindo tais fatos com o sentido jurídico resultante da incidência da norma revogada, ou modificada. Em outras palavras, sobrevivem os efeitos jurídicos de sua incidência, que se deu, automaticamente, pelos fatos ocorridos durante sua vigência, ou até anteriormente a esta.

3.20 Percebe-se que clara se torna a impossibilidade de o Ato Declaratório 56/2000 retroagir para invalidar fatos ocorridos durante a vigência da Lei 9.718/98, superado encontra-se o disposto no citado Ato Declaratório por ensejar que a revogação da Lei 9.718/98 pela MP 199118 possa retroagir aos fatos ocorridos antes da própria MP, se isto fosse possível, negados estariam o art. 144 do CTN, bem como o princípio constitucional da Irretroatividade das leis.

3.21 A disciplina dos efeitos da lei, como sua base de cálculo, sujeição, alíquotas e outros, é cabível somente à própria lei, portanto os fatos ocorridos na época são inteiramente regidos por esta, são perfeitos e válidos por estarem respaldados na lei.

3.22 É evidente que, nas situações onde se veda ao legislador ditar regras para o passado, resulta vedado também ao aplicador da lei estender os efeitos desta para atingir os fatos anteriores à sua vigência." (destaques do original)

Por meio do Acórdão DRJ/FOR Nº 5.869, de 11 de março de 2005, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE decidiram, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de restituição. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1999, 2000*

*Ementa: **EXCLUSÃO NÃO AUTORIZADA DE RECEITA BRUTA.***

*Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, não produz eficácia eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.*

**POSICIONAMENTOS DE TRIBUNAIS E DE JURISTAS.**

*A Autoridade Administrativa não tem competência para apreciar alegações de descabimento de norma legitimamente inserida na legislação tributária nacional.*

*Solicitação Indeferida".*

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega:

Processo n.º 10380.013033/2002-16  
Acórdão n.º 202-18.269

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília.	13	11
		04
~		
Ivana Cláudia Silva Castro		
Mat. SIAPE 92136		

CC02/C02
Fls. 8
_____

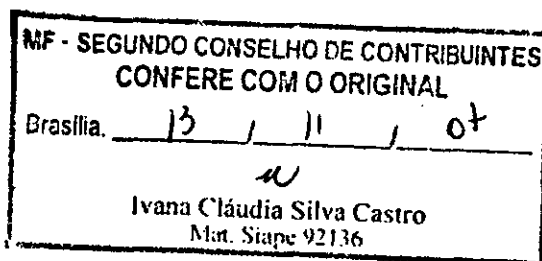
i – nulidade da decisão que não teria desenvolvido o necessário raciocínio lógico para ao final concluir pela procedência ou não do pleito;

ii – que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 era auto executável e manteve sua eficácia até o advento da Medida Provisória nº 1.991-18, de 24 de agosto de 2001, que o revogou;

iii – que o Ato Declaratório SRF nº 56/2000 não poderia ter conferido retroatividade à revogação operada pela MP nº 1.991-18/2001.

É o Relatório.





## Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, pelo que dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que negou à contribuinte o direito de restituir supostos valores pagos a título de PIS e de Cofins sem a exclusão prevista no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98. No recurso, a contribuinte alega:

i – nulidade da decisão que não teria desenvolvido o necessário raciocínio lógico para ao final concluir pela procedência ou não do pleito;

ii – que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 era auto executável e manteve sua eficácia até o advento da Medida Provisória nº 1.991-18, de 24 de agosto de 2001, que o revogou;

iii – que o Ato Declaratório SRF nº 56/2000 não poderia ter conferido retroatividade à revogação operada pela MP nº 1.991-18/2001.

### Preliminar de nulidade

Entende a recorrente que a decisão de primeira instância é nula por falta de fundamentação e motivação.

O que se depreende dos autos é que no recurso deixa a contribuinte de demonstrar sobre quais pontos entende que deveria a decisão ter-se manifestado e não o fez. Por outro lado, considerando que o cerne da questão está na eficácia ou não do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, não pode ser alegada a falta de motivação da decisão, uma vez que a questão foi abordada de acordo com o convencimento do julgador.

Já é por demais sabido que não cabe à Administração se pronunciar a respeito da constitucionalidade de leis ou atos normativos, sendo matéria de apreciação exclusiva do Poder Judiciário.

Inicialmente, cumpre ressaltar que: – “O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infraestrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.”<sup>1</sup> –.

Além do motivo, o ato administrativo deve conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-lo. Esta enunciação é obrigatória, e denominada de

<sup>1</sup> MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed.. São Paulo: Editora Malheiros, 1990, p. 134.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 07
W
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136

**motivação** – “Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos, “Motivação” é a justificativa do pronunciamento tomado.”<sup>2</sup> –.

No caso, percebe-se que a decisão recorrida preenche os requisitos legais, tendo sido conduzida de forma racional, estabelecendo um nexo causal entre os fatos narrados, o direito aplicável ao caso e a consequência jurídica a que se chegou, não merecendo razão a contribuinte ao requerer a sua nulidade.

### Mérito

O mérito consiste, portanto, em determinar se o comando legal inserto no art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo.

Verifica-se que o cerne da questão reside na possibilidade de restituição/compensação de importâncias supostamente pagas pela contribuinte, que, no seu entender, deveriam ter sido excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins. Curvo-me ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça ao enfrentar a matéria, por meio do Resp nº 445.452 - RS (2002/0083660-7) - DJ de 10/03/2003, do ilustre Relator - Min. JOSÉ DELGADO. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*“Ementa - RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000.*

*AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.*

*1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 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. 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.*

*2. ‘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.*

*3. Recurso Especial desprovido.*

*Data da Decisão - 17/12/2002 - Órgão Julgador, - T1 - PRIMEIRA TURMA*

<sup>2</sup> JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. Curso de Direito Administrativo. 14ª Ed.. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13 / 11 / 04  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. SIAPE 92136

*Decisão - Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Medina, Luiz Fux e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão."*

Pela importância e pela similitude com o aqui julgado, peço vênha para transcrever parte das razões de decidir do Ministro, quando da análise do recurso acima mencionado:

*"Desassiste razão à recorrente. O núcleo da argumentação sustentada no presente recurso vincula-se à desnecessidade da expedição de decreto regulamentar como meio de tornar eficaz norma, que, segundo entende a recorrente, contém todos os elementos essenciais à sua aplicação, razão pela qual, o Aresto reclamado teria maculado o artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional quando decidiu que, mesmo vigente, a referida norma não produziu efeitos em face da sua não regulamentação. A norma legal sobre a qual se discute ser necessário ou não o uso de decreto regulamentar é o artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9718/98 que antes de sua revogação pela Medida Provisória 1991-18/2000, dispunha:*

*'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: (...); (...);*

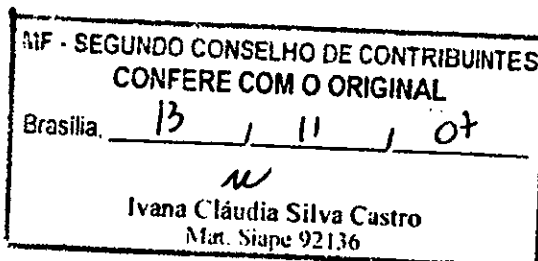
*III. os valores que computados como receita bruta tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.'*

*Por sua vez, o artigo 2º, da Lei 9718/98 ao qual o retrocitado dispositivo faz referência preceitua:*

*'Art. 2º As contribuições para o PISPASEP 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.'*

*Colhe-se da leitura do texto legal que permitiu, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, a exclusão dos valores que, computados como receita fossem repassados para outras pessoas jurídicas, que este benefício estaria condicionado à regulamentação, por meio de decreto, pelo Poder Executivo.*

*Como poder regulamentar, ensina Hely Lopes Meirelles, 'in' Direito Administrativo Brasileiro, 26ª edição, Malheiros Editores, entende-se: '... a faculdade de que dispõem os Chefes do Executivo (Presidente da República, Governadores e Prefeitos) de explicar a lei para a sua correta execução, ou de expedir decretos autônomos sobre matéria de sua competência ainda não disciplinada por lei. É um poder inerente e privativo do Chefe do Executivo (CF, art. 84, IV)., e, por isso mesmo, indelegável a qualquer subordinado.*



(...)

*A faculdade normativa, embora caiba predominantemente ao Legislativo, nele não se exaure, remanescendo boa parte para o Executivo, que expede regulamentos e outros atos de caráter geral e efeitos externos. Assim, o regulamento é um complemento da lei naquilo que não é privativo da lei.'*

*No caso, 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.*

*Cuida-se, portanto, de norma de eficácia contida, ou seja, depende de regulamento para instrumentalizar sua execução, para se tornar operacional, embora se apresente completa em sua formação.*

*Acerca deste assunto, mais uma vez a lição de Hely Lopes Meirelles (op. cit.) às fls. 172, 'ad litteram':*

*'Leis existem que dependem de regulamento para sua execução; outras há que são auto-executáveis (self executing). Qualquer delas, entretanto, pode ser regulamentada, com a só diferença de que nas primeiras o regulamento é condição de sua aplicação e nas seguintes é ato facultativo do Executivo.'*

*O mesmo doutrinador diz, também, à fl. 121, que:*

*'As leis que trazem a recomendação de serem regulamentadas não são exequíveis antes da expedição do decreto regulamentar, porque esse ato é conditio juris da atuação normativa da lei. Em tal caso, o regulamento opera como condição suspensiva da execução da norma legal, deixando seus efeitos pendentes até a expedição do ato Executivo. Mas, quando a própria lei fixa o prazo para sua regulamentação, decorrido este sem a publicação do decreto regulamentar, os destinatários da norma legislativa podem invocar utilmente seus preceitos e auferir todas as vantagens dela decorrentes, desde que possa prescindir do regulamento, porque a omissão do Executivo não tem o condão de invalidar os mandamentos legais do Legislativo. Todavia, se o regulamento for imprescindível para a execução da lei, o beneficiário poderá utilizar-se do mandado de injunção para obter a norma regulamentadora.'*

*Com razão a autoridade impetrada quando afirmou às fls. 77:*

*'Dois comentários são oportunos. O primeiro é que a lei não fixou prazo para o Executivo. O segundo de fundamental importância, é que a regulamentação era imprescindível para a execução da lei. Pois esta determinaria o alcance da expressão 'os valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica..' (art. 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718, de 1998)'*

*O argumento utilizado pela recorrente é de que o comando legal supracitado era autoexecutável e independia de regulamentação, podendo produzir efeitos sob pena de violação ao princípio da legalidade.*

*J* *P*

INF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	13 / 11 / 04
w	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mm. SIAPE 92136	

*No particular, adoto os fundamentos emitidos pelo Ministério Público Federal em seu parecer, quando explicita às fls. 83/85:*

*'Não assiste razão à impetrante.*

*Resumindo a questão, temos que, ao condicionar a aplicação da isenção à edição de um regulamento, o legislador transferiu para o Executivo a eleição dos critérios pelos quais se faria a transferência dessas receitas. Ao não expedir o Decreto que deveria regulamentar a matéria, o Executivo obstaculizou temporariamente a aplicação da norma legal e, em seguida, a retirou do universo jurídico através da edição da Medida Provisória 1991-18, de 10 de junho de 2000.(...)*

*Ao estabelecer essa condição de aplicabilidade, ou seja, de que na exclusão de valores computados como receita deveriam ser observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo, o legislador afirmou que a disposição legal deveria limitar-se à abrangência que lhe desse o regulamento. Por outras palavras, se fosse vontade do legislador a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos, não teria acrescentado a parte final ao inciso III, remetendo ao Regulamento a aplicabilidade da lei.*

*Utilizando aqui a conhecida classificação defendida pelo renomado José Afonso da Silva para as normas constitucionais, pode-se afirmar que, também em relação à norma legal, a exigência de edição de um comando posterior para lhe dar plena eficácia torna a disposição dependente, isto é, limitada à essa explicação posterior.*

*Por isso mesmo, a norma assim concebida tem uma aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, podendo incidir totalmente sobre interesses tutelados após a edição de um regramento ulterior que lhes confira uma aplicabilidade jungida a determinados limites.*

*O decreto regulamentar, em tais casos, é condição essencial da atuação normativa da lei. Nem se pode entender de outra forma. Impossível, nos casos concretos, sem o estabelecimento de parâmetros e critérios uniformes, aplicáveis a todas as empresas indistintamente, fazer transferência de receitas para outras pessoas jurídicas e apurar o valor das contribuições com essas parcelas já descontadas, sem que se possibilite atividade sonegatória.*

*A lei que autoriza desconto, isenção, compensação ou qualquer outra atividade em benefício do contribuinte, pode estipular condições para o contribuinte e garantias para o Fisco. Ou seja, fixar os limites dentro dos quais a atividade deverá ser desenvolvida. Neste ponto, o legislador tem total liberdade para estabelecer a forma e os critérios como os contribuintes realizarão determinadas operações. Tendo o legislador preferido deixar para o Executivo a tarefa, também essa decisão encontra amparo em sua autonomia legislativa.*

*Ocorre que, nesse interim, enquanto a disposição legal não obtinha do Executivo os necessários contornos, o próprio Executivo, em sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a disposição do universo jurídico e o fez editando a Medida Provisória 1991-18, de 10 de junho de 2000.*

*J* *P*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 11 / 04 w Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siapc 92136
---

*Ora, considerando-se interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, que confere validade e força de lei ordinária às medidas provisórias, mesmo àquelas indefinidamente reeditadas, temos que um outro mecanismo legal, de igual peso legislativo que o anterior, desfez a relação jurídica delineada, antes que se pudessem produzir os efeitos pretendidos.'*

*Não vislumbro, destarte, o cometimento de violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional, pois, como bem explicitado no decisório vergastado "Exclusão de base de cálculo configura exclusão de crédito tributário e só pode decorrer de lei a teor do artigo 97 do CTN. Como o dispositivo que previa exclusão de repasse de valores a outras pessoas jurídicas dependia de regulamentação, a conclusão é a de que o comando, apesar de vigente, não logrou eficácia no mundo jurídico."*

Assim, em face do acima exposto, o valor pago ou repassado a outras pessoas jurídicas não poderá ser excluído da base de cálculo e da incidência do PIS ou da Cofins.

Por fim, esclareça-se que o Ato Declaratório nº 56/2000 prestou-se somente a dirimir dúvidas que pudessem existir a respeito da aplicabilidade ou não do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, o que se observa pela sua simples leitura, não havendo que se falar em aplicação da retroatividade. Está mais que evidente que tanto a decisão de primeira instância quanto a presente estão consubstanciadas no fato de que a legislação em debate não produziu efeitos no mundo jurídico.

### Prova

Muito embora a matéria discutida tenha se desenvolvido apenas em torno do direito propriamente dito, faz-se necessário aqui deixar uma observação: conforme se verifica dos autos, não há qualquer documento (planilha, contrato, etc.) capaz de demonstrar a origem dos supostos créditos almejados.

Prova, por definição, é a "*demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta*". ("apud" De Plácido e Silva - Vocabulário Jurídico). Em suma, como ensina MOACYR AMARAL DOS SANTOS, *in* Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, vol. 2. Ed. Saraiva, SP, 1977, p. 288 "*prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*". Aliás, em qualquer ramo do Direito, como regra, e no Processo Administrativo Fiscal, prevalece a máxima contida no brocardo latino *onus probandi incumbit ei qui dicit*.

Como bem definiu o Mestre Paulo de Barros Carvalho em RDDT 34:109, "*supor que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que exhibir a concretude de sua existência, mediante prova direta, conferindo-lhe segurança e certeza.*"

A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga -, a quem cabe o ônus da prova? -, quer se saber a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita.

Processo n.º 10380.013033/2002-16  
Acórdão n.º 202-18.269

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 13 / 11 / 07 <i>W</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siapc 92136
--

CC02/C02 Fls. 15 _____
------------------------------

Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Por outro lado, se a recorrente alega possuir um direito (restituição), deveria ter apresentado a prova conclusiva (origem, base de cálculo, etc).

### Conclusão

Em face das considerações acima, rejeito a preliminar de nulidade da decisão e no mérito nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2007.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

*P*