



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Segunda Câmara  
RECURSO ESPECIAL  
Nº RP/202.121598

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

Recorrente : MARACAR VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 18/09/05  
*[Assinatura]*  
Visto

**PIS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.** Sendo a Contribuição para o PIS um tributo, o prazo para que a Fazenda apure e lance valores relativos ao mesmo segue as normas do CTN, e não a Lei nº 8.212/91.

**MP Nº 1.212/95. BASE DE CÁLCULO.** A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento da pessoa jurídica, assim considerado o total das entradas vinculadas ao seu objeto social, a saber, valor da venda de bens e serviços.

**LEI Nº 9.718/98. RECEITAS REPASSADAS 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-IV da MP nº 1991-18 (DOU de 10-06-00) antes de qualquer iniciativa regulamentar.

**Recurso ao qual se dá parcial provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**MARACAR VEÍCULOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres que negaram provimento ao recurso.

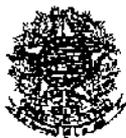
Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

*[Assinatura]*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*[Assinatura]*  
Gustavo Kelly Alencar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

Recorrente : MARACAR VEÍCULOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativo ao período de 31/01/1996 a 31/12/2000, lavrado em 12/06/2001.

Em estreita síntese, o auto foi lavrado em decorrência da verificação de Receita não declarada, proveniente de comissão de venda de consórcio – recebida do Consórcio Nacional Volkswagen Ltda.

Irresignado, o Contribuinte apresenta, tempestivamente, às fls. 156/161, impugnação alegando, em síntese, que as receitas não informadas seriam, de fato, mero repasse de verba, vez que:

**“O CONSÓRCIO NACIONAL VOLSKWAGEN DEPOSITA A VERBA DE REPRESENTAÇÃO NA CONTA DA IMPETRANTE, ORA DENOMINADA DE CONCESSIONÁRIA/CONVENIADA, E ESTA REPASSE PARA A EMPRESA PRESTADORA DOS SERVIÇOS, QUE NO CASO EM Pauta, É A EMPRESA ELO – REPRESENTAÇÕES.”**

Requer seja considerada insubsistente a pretendida cobrança, seja nomeado perito para realização de perícia, e produção de outros meios de prova.

Remetido o processo à DRJ em Salvador/BA, a decisão de fls. 419/430, abaixo ementada, mantém a decisão impugnada, ensejando o Recurso Voluntário que neste momento se julga:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de Apuração: 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000*

*Ementa: NULIDADE*

*Não há que se falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrado (sic) por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender. As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para sua ocorrência.*

*PERÍCIA.REQUISITOS.*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais e quando estas são prescindíveis ao deslinde da questão.*

#### *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.*

*No processo administrativo fiscal as provas devem ser apresentadas desde logo com a impugnação do lançamento, admitindo-se a sua juntada posterior somente se apresentada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, se referir-se a fato ou direito superveniente ou se destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

#### *BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.*

*O PIS incide sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado, auferido nas operações de conta alheia, deduzidas as exclusões previstas em lei.*

*A partir de fevereiro de 1999, a base de cálculo é o faturamento, considerado a totalidade da receita bruta da pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

#### *BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. EXCLUSÕES.*

*Inadmissível, por falta de previsão legal, excluir-se da base de cálculo do PIS valores que, recebidos a título de comissões sobre serviços prestados de venda de quotas de consórcio, tenham sido transferidos a outra pessoa jurídica.*

*Lançamento procedente."*

É o relatório. 



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Verifico inicialmente que o Recurso é tempestivo, trata de matéria de competência deste Egrégio Conselho estando acompanhado do depósito recursal a que alude o Decreto nº 70.235/72, cf. fl. 435. Assim, do mesmo conhecimento.

Inicialmente, antes de adentrar o mérito da causa, cumpre analisar uma prejudicial que terá influência nas demais questões a serem analisadas: o prazo decadencial para a Fazenda lançar e cobrar tributos, questão não discutida nos autos, mas passível de reconhecimento de ofício pela Autoridade Julgadora.

O auto de infração foi lavrado em 20/06/2001, reportando-se a competências de 01/1996 a 31/12/2000.

Pois bem.

Prevê o CTN que:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º (omissis)*

*§ 2º (omissis)*

*§ 3º (omissis)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

*Parágrafo único. A prescrição se interrompe:*

*I - pela citação pessoal feita ao devedor;*

*II - pelo protesto judicial;*

*III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*

*IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."*

Ao passo que a Lei nº 8.212/91 dispõe que:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*§ 1º (omissis)*

*§ 2º (omissis)*

*§ 3º (omissis)*

*§ 4º (omissis)*

*§ 5º (omissis)*

*§ 6º (omissis)*

*Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos."*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

Tendo em vista a visível antinomia entre os dois dispositivos, a fim de se averiguar a aplicabilidade da referida Lei Ordinária à Contribuição para o PIS, mister que se analise a mesma sob o aspecto formal e material. Vejamos:

Sob o aspecto formal, pouco há que se discutir ao apreciarmos o claro texto constitucional, ao tratar da questão da decadência:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – (omissis)

II - (omissis)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (omissis)

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários;**

c) (omissis).” (**grifos nossos**)

Logo, em se tratando a Contribuição para o PIS de um tributo, e sobre isto não restam dúvidas, havendo inclusive posicionamento do Supremo Tribunal Federal neste sentido, não há como Lei Ordinária modificar o posicionamento do CTN – Lei Complementar – acerca da matéria. Há então de prevalecer o entendimento deste último, em que pesem os argumentos dos defensores da tese oposta.

Não há que se aplicar o disposto na Lei nº 8.212/91, tampouco o disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, mesmo por que o que ali se vê é a – também duvidosa – estipulação de prazo prescricional:

*“Art. 1º. Os valores das contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídas pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, **serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos:**”*

Outrossim, não é só. Sob o aspecto material também se verifica a absoluta impossibilidade de aplicação da referida Lei nº 8.212/91. E tal inaplicabilidade é incontroversa sob diversos prismas, o mais latente deles sendo o próprio entendimento da Fazenda Nacional, que, ao indeferir pedidos de restituição de tributos, aí incluída a Contribuição para o PIS, o faz baseando-se no prazo quinquenal previsto no CTN, e não na inversa aplicação do referido dispositivo ordinário. *3 //*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

Há, inclusive, atos administrativos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal neste sentido, a saber, por exemplo, o Ato Declaratório nº 96, de 26-11-99, do Secretário da Receita Federal, com base no Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 1999, que declara que o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário. Tal ato, amparando-se no referido parecer, cita como base legal os arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Ora, o prazo decadencial para constituir o crédito de contribuição social terá que ser o mesmo do prazo decadencial para requerer a restituição da contribuição, ainda que seja aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de dez anos. O que não pode ser validado é a aplicação do citado artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que cuida de contribuição ao INSS, para o lançamento e aplicar o CTN para restituição, ou seja, respectivamente, de dez e cinco anos.

Logo, ainda que a tributação tenha natureza de questão pública, superando interesses individuais e até mesmo coletivos, resta manifestamente anti-isonômico e atentatório contra a segurança das relações jurídicas conceder-se à Fazenda prazo decenal para lançar créditos da referida contribuição quando esta mesma recusa-se a restituir ao Contribuinte valores indevidamente recolhidos caso o lapso temporal entre o recolhimento e o pedido de restituição supere os cinco anos previstos no CTN.

Outro aspecto interessante diz respeito à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. O parágrafo único do art. 10 da LC nº 70/91 que instituiu a COFINS dispõe que a esta aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo-fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao Imposto de Renda, especialmente, quanto ao atraso de pagamento e quanto a penalidades. Com isso a COFINS, também, tem natureza tributária, sendo o prazo decadencial regido pelo CTN.

Ora, sendo a COFINS também contribuição para a seguridade social, deveria, diriam os defensores do prazo decenal, aplicar-se-lhe o disposto na Lei nº 8.212/91. Entretanto, tendo em vista a Lei Complementar que a rege, a subsidiária legislação do Imposto de Renda e o próprio CTN, isto não ocorre.

Haja vista a quase identidade existente entre estas, COFINS e PIS, conclui-se que não há que se falar em prazo estipulado pela referida Lei em detrimento do disposto no Código Tributário Nacional.

Face ao exposto, verifico a aplicabilidade do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, considerando alcançadas pela decadência as competências de 01/1996 a 05/1996, inclusive.

Isto posto, cumpre adentrarmos no *meritum causae*.



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

A questão diz respeito à base de cálculo da Contribuição para o PIS, e a possibilidade de exclusão de parcelas.

Verifica-se que, pelas competências que compõem o presente auto de infração, a legislação vigente é a MP nº 1.212/95, suas reedições, e por fim, a Lei nº 9.718/98.

#### **DA MP Nº 1.212/95**

A referida MP considerou como base de cálculo da contribuição o faturamento, equiparado à receita bruta da pessoa jurídica. Pela inteligência do artigo 3º, alínea "b", da LC nº 07/70, faturamento pode ser conceituado como o ingresso de receitas vinculadas à atividade fim da empresa, conforme seu objeto social.

Assim, em sendo a comercialização de bens e serviços afins o objeto social da Recorrente, há que se incluir tais valores na base de cálculo da contribuição para o PIS.

#### **DA LEI Nº 9.718/95**

#### **RECEITAS REPASSADAS PARA TERCEIROS**

Por bem esgotar o tema, transcrevo o voto proferido pelo Exmo. Ministro José Delgado, em decisão recentíssima do Superior Tribunal de Justiça:

***"RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)***

***RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO***

***RECORRENTE: FOCO ENGENHARIA ELÉTRICA E COMÉRCIO LTDA***

***ADVOGADO: DELUCI DE FÁTIMA DE SOUZA SAN MARTIN E OUTROS***

***RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL***

***PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS***

#### ***EMENTA***

***RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.***

***I. 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***



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*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.

### **ACÓRDÃO**

*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.*

*Brasília (DF), 17 de dezembro de 2002(Data do Julgamento).*

**MINISTRO JOSÉ DELGADO**

*Relator*

**RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)**

### **RELATÓRIO**

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):** *Cuidam os autos de Ação Mandamental impetrada contra o Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo/RS por FOCO ENGENHARIA ELÉTRICA E COMÉRCIO LTDA que no Juízo singular recebeu o seguinte relato (fls. 87/88):*

*"FOCO ENGENHARIA ELÉTRICA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada na inicial, ajuizou ação de segurança contra o Ilmo. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ÂNGELO.*

*Pretende liminarmente que a autoridade impetrada exclua da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas transferidas para outras*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*peçoas jurídicas de direito público ou privado, conforme determina o inciso III do par. 2º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, no período em que este dispositivo legal esteve em vigor, ou seja, durante o lapso de 01.02.1999 a 10.06.2000, quando foi revogado pelo art. 47, inciso IV, da Medida Provisória n. 1.991-18, que foi publicado no Diário Oficial da União do dia 10.06.2000. Sustentou ser inadequado o uso do decreto como instrumento para integrar eventual omissão constante na lei, especialmente no caso concreto, onde do texto legal se extrai os elementos necessários para a aplicação do dispositivo. Pediu a declaração do direito de compensar os valores pagos indevidamente com as contribuições da mesma espécie.*

*Nas informações a autoridade impetrada embasado no Ato Declaratório da SRF n. 56, de 20 de julho de 2000, defendeu a necessidade de regulamentação para a eficácia do dispositivo em debate, sendo competência do Poder Executivo. O digno representante do Ministério Público Federal pugnou pela denegação da segurança, sendo o decreto regulamentar condição essencial da atuação normativa da lei..."*

*Concedida a Segurança.*

*Houve Remessa Oficial e recurso voluntário apresentado pela Fazenda Nacional.*

*Em Acórdão proferido pelo TRF/4ª Região, os recursos foram providos conforme ementa assim redigida (fl. 111):*

*"TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEI 9.718 ART. 3º PAR. 2º INC. III. INCONSTITUCIONALIDADE INCONFIGURADA.*

*1. O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 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 face de sua revogação pelo art 47-IV da MP 1991-18 (DOU 10-06-00) antes de qualquer iniciativa regulamentar.*

*2. Se o legislador cometeu ao Executivo expedir normas para eficácia do comando, se cuida de preceito non self executing e não de norma inconstitucional porque redução de base de cálculo nada mais é senão forma inominada de exclusão de exclusão de crédito tributário.*

*3. Apelação e remessa oficial providas." > /*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*Irresignada, a empresa apresenta Recurso Especial pela alínea "a", da permissão do artigo 105, III, da Constituição Federal vigente.*

*Aponta como violados os artigos 97, IV, do Código Tributário Nacional e 17, I, da Lei 9.718/98 que preceituam, respectivamente:*

*"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*(...)*

*IV. a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65"*

*"Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos:*

*I. em relação aos artigos 2º a 8º, para os fatos geradores a partir de 1º de fevereiro de 1999".*

*Explica a recorrente que desde a entrada em vigor da Lei 9718/98, em 1º de fevereiro de 1999, por força do inciso III, do § 2º, do artigo 3º, do citado Diploma legal, deixou de excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS os valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas, tendo em vista que a parte final do inciso III dispunha que deveriam "ser observadas normas regulamentares expedidas pelo Poder Executivo", e ainda tendo em vista a orientação da SRF da 7ª Região Fiscal, na decisão n.º 354 que determinou que "não é possível excluir da receita bruta os valores que computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, uma vez que até o momento não foram baixadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo".*

*Ocorre que as normas regulamentares não foram expedidas e o inciso III, do § 2º, do artigo 3º, da Lei 9718/98 foi revogado pelo artigo 47, da MP 1991-18 de 10.06.2000.*

*Entende que, ao contrário do que diz o Acórdão impugnado, o referido dispositivo legal vigeu no período de 01.02.99 até 10.06.2000 possuindo ela, recorrente, em decorrência deste fato, direito à compensação dos valores que computados como receita, foram transferidos para outras pessoas jurídicas sem serem excluídos da base cálculo das contribuições.*

*Sustenta que a vulneração ao artigo 97, IV, do Código Tributário se deu quando o decisório dispôs que se o legislador cometeu ao Executivo expedir normas para eficácia do comando, se cuida de preceito non self executing, e não de norma inconstitucional, porque a redução da base de cálculo nada mais é senão forma inominada de exclusão de crédito tributário.*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*Aduz que a "redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo forma inominada de exclusão de crédito tributário, está sujeita à previsão de todos os seus aspectos e contornos na lei, não sendo possível delegar tais funções ao poder regulamentar do Executivo..."*

*Alega que a infringência ao artigo 17, da Lei 9718/98, verificou-se na medida em que se expressou que, não acontecendo a regulamentação da norma (inciso III, § 2º do artigo 3º, da Lei 9718/98), pelo Poder Executivo, esta não produziu efeitos.*

*A recorrente diz que "o artigo 17, inciso I, da Lei 9.718/98 foi claro quando estabeleceu que a norma produziria efeitos a partir de fevereiro de 1999, não podendo a Decisão recorrida afastar o texto de lei, para adequar a interpretação dada ao art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9718/98. Porque, como se demonstrou, nenhum ato normativo infralegal era necessário à regulamentação da base de cálculo das contribuições."*

*Com esteio na argumentação acima aduzida, apresenta pedido do seguinte teor:*

*"Ante o exposto requer que seja reformado o V Acórdão, dando provimento ao Recurso Especial e julgada procedente a demanda, declarando a desnecessidade de regulamentação do artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei n.º 9.718/98, no período de 01.02.1999 a 10.06.2000, reconhecendo o direito de compensar os pagamentos indevidos pela não exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas devidamente atualizadas e com a taxa de juros SELIC, nos moldes do pedido inicial."*

*Foram ofertadas contra-razões tratando matéria diversa da discutida nos autos. Em juízo de prelibação, o recurso mereceu crivo de admissibilidade.*

*É o relatório.*

**RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)**

**RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.**

*I. 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*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*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.*

### **VOTO**

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):** *Assinalo, preliminarmente, que apenas o artigo 97, do Código Tributário Nacional, apontado como violado, foi objeto de debate pelo Acórdão recorrido, o mesmo não ocorrendo acerca do dispositivo do art. 17, I, da Lei 9718/98 que não restou prequestionado.*

*Por outro lado, impende registrar ser improficua, para fins de prequestionamento, a ressalva feita no voto-condutor objurgado ao dizer à fl. 110, in fine "Para eventual efeitos de prequestionamento, não vislumbro ofensa ao disposto nos artigos 5º, §2º, 48, 68, § 1º e 150-I da CF/88 e o art. 97-IV do CTN", uma vez que apenas se tem como prequestionado o artigo infralegal quando, efetivamente, o decisório teceu considerações de valor a respeito do mesmo, não sendo suficiente a mera enumeração dos preceitos de lei federal.*

*Analiso, pois, a irresignação no que toca ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional.*

*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:*

*}/*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*"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 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."*

*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 exped*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*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."*

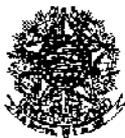
*O mesmo doutrinador diz, também, à fl. 121, que:*

*"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 injeção 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.*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*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 aleição 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.*

*Vejamos como dispunha o indigitado inciso III (do § 2º, art. 3º, da Lei 9718/98):*

*"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.*

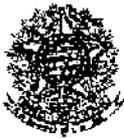
*"Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (...).*

*§ 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."(grifei).*

*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. }*



Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

*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.*

*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".*

*Em face das considerações acima expostas, nego provimento ao recurso.*

*É como voto."*

Pelo exposto, não há que se falar em exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores repassados para terceiros, a qualquer título. }



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

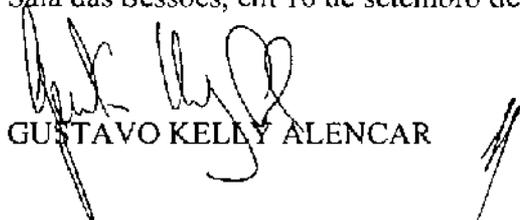
2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10510.002289/2001-94  
Recurso nº : 121.598  
Acórdão nº : 202-15.103

Voto, então, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso, reconhecendo *ex-officio* a prejudicial de decadência para as competências até o fato gerador de maio de 1996, inclusive, mantendo o auto de infração no restante, nos termos da fundamentação supra.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR