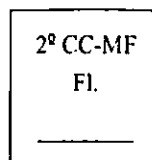
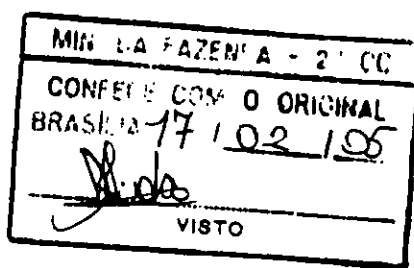


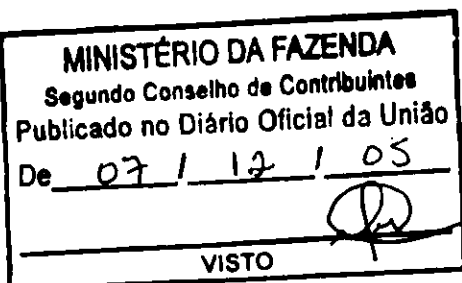


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855



Recorrente : COMAB TRANSPORTES MARÍTIMO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Salvador - BA



COFINS. BASE DE CÁLCULO. Há de se ajustar as bases de cálculo registradas no lançamento na forma do reconhecido em diligência.

ÓLEO DIESEL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO. IN/SRF Nº 06/99. A pessoa jurídica que adquire diretamente de empresa distribuidora de combustíveis, óleo diesel para consumo próprio, devidamente comprovado com documentação idônea, faz jus ao ressarcimento/compensação dos valores da COFINS recolhidos pela refinaria na condição de contribuinte substituto, referentes à etapa de venda a varejo que não ocorreu na cadeia de comercialização.

NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, revogada posteriormente pela edição de MP 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. Precedente do STJ – Recurso Especial nº 445.452 - RS (2002/0083660-7).

**Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMAB TRANSPORTES MARÍTIMO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2004

Leonardo de Andrade Couto  
Presidente

Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Valdemar Ludvig, Luciana Pato Peçanha Martins, Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

MIN : A FAZENDA - 2º CC
CONF. COM O ORIGINAL
BRASIL 17/02/05
<i>Buda</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : COMAB TRANSPORTES MARÍTIMO LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999 e 31/12/1999.

Concernente aos períodos de apuração fiscalizados, consta na Descrição dos Fatos de fl.15, que foram constatadas divergências entre os valores declarados da Cofins e os escriturados, nos meses de março a dezembro de 1999, em razão da falta de adição de valores que deveriam compor a base de cálculo, conforme Balancetes Mensais e Demonstrativos de “Receitas que compõem a base de cálculo do PIS-faturamento/receita operacional e da Cofins”, “composição da base de cálculo – (Apuração Sintética)” e de “Situação Fiscal Apurada” da Cofins.

O enquadramento legal descreve infração aos artigos 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844, 23 de setembro de 1943, artigo 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações das Medidas Provisórias nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e nº 1.858, de 29 de junho de 1999, e suas reedições.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 03/04/2002, e apresenta em 05/05/2002, impugnação alegando em síntese que:

– é pessoa jurídica de direito privado, concessionária da prestação de serviços públicos de transporte hidroviário, conforme contrato firmado com o Estado da Bahia;

– vinha apurando e recolhendo os valores devidos com base nas receitas auferidas, em conformidade com as disposições legais, mas ante o entendimento de que determinadas receitas deixaram de ser computadas para a determinação da base de cálculo da Cofins a fiscalização efetuou o lançamento. Tais diferenças apontadas pela fiscalização decorreram de equívocos cometidos quando da análise da documentação apresentada à auditoria;

– ao apurar a base de cálculo de março de 1999, a auditora fez constar no seu levantamento os valores relativos a adiantamentos recebidos de clientes, os quais não constituíam receitas de serviços prestados a serem incluídas naquele mês e sim obrigação para com terceiros. Tal fato se deu porque no sistema de vendas integrado com a contabilidade na medida em que o bilhete é emitido imediatamente é feito um registro na conta de resultado do exercício. Porém, ao final de cada período de apuração mensal, a contabilidade verifica quais as quantias recebidas no período que correspondem a serviços que serão prestados no mês seguinte e procede a transferência destes valores para o passivo circulante à conta 213.10.01 (receitas



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

MIR. A FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 171.02.105
<i>J. Santos</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

antecipadas), fls. 162/165, conforme determina a legislação e, assim, cabe a exclusão dos valores relativos a R\$33.435,84 (conta 3.1.1.1.01.01) e R\$175.382,66 (conta 3.1.1.02.01), conforme documentação que anexa às fls. 151/161;

– o regime de competência do exercício, segundo o qual as receitas recebidas antecipadamente não constituem desde logo lucros tributáveis e devem ser reconhecidas no resultado do exercício social em que forem executados os serviços, está de acordo com a legislação, corroborado pelo Conselho de Contribuintes;

– a autuada, na condição de concessionária de serviço público, ao assinar o Contrato de Concessão e aditivos (166/171), foi autorizada a cobrar dos usuários do serviço de transporte uma taxa pela efetiva utilização dos terminais marítimos, denominada TUTE (Taxa de Utilização de Terminais), cujos valores não remanescem integralmente sob a posse da impugnante, pois são repassados ao Estado da Bahia. Ao compor a base de cálculo da Cofins no mês de março de 1999 a auditora incluiu os valores repassados de R\$29.328,25 (fl. 172 e 173) em desconformidade com o inciso III, § 2º, artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

– ao longo de todo o período fiscalizado a autuada apurou os valores devidos da contribuição excluindo da base de cálculo os valores relativos às vendas canceladas de bilhetes de passagens, cujo procedimento ampara-se na legislação vigente, conforme documentação de fls. 174/273. Entretanto a fiscalização deixou de excluir da receita bruta os valores escriturados como vendas canceladas, razão pela qual também fica demonstrado a improcedência do lançamento;

– a Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, artigo 6º, ao normatizar a Lei nº 9.718, de 1998 (artigo 4º), concedeu às pessoas jurídicas, que na condição de consumidoras finais adquirissem combustíveis junto a distribuidoras, o direito de compensar a contribuição incidente na operação de venda a varejo com parcelas vincendas da mesma contribuição;

– ante a necessidade de adquirir grande volume de combustível a impugnante compra-o diretamente de empresas distribuidoras, e estas, com base no § 1º do artigo 6º da IN nº 06, de 1999, informa nas notas fiscais as bases de cálculo da referida contribuição para fins de ressarcimento, uma vez que estariam realizando vendas diretas para o consumidor final. No período fiscalizado a autuada abateu da contribuição do PIS/Cofins devida mês a mês os valores que fazia jus a título de ressarcimento, tal como demonstrado nos documentos de fls. 274/300 e 302/446); e

a impugnante requer a improcedência total do Auto de Infração.

Por meio do Acórdão de nº 1.962, de 01 de agosto de 2002, os Membros da Quarta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, consideraram procedente em parte o lançamento relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRAS. LIC. 17/02/05
<i>Studo</i>
VISTO

2ª CC-MF Fl.
-----------------

*Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999*

*Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO*

*Apurada a falta de recolhimento da contribuição para a COFINS, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.*

*BASE DE CÁLCULO*

*A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, deduzidas as exclusões previstas em lei.*

*APROPRIAÇÃO DE RECEITA*

*O princípio da realização da receita é o do regime de competência, no qual as receitas correspondentes aos serviços devem ser reconhecidas no resultado do exercício social em que forem executados os serviços. Portanto, cabe a receita ser registrada pelo valor recebido tão somente quando os serviços tenham sido executados e sejam faturáveis.*

*ÓLEO DIESEL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO.*

*A pessoa jurídica que adquire diretamente de empresa distribuidora de combustíveis, óleo diesel para seu consumo próprio, faz jus ao ressarcimento dos valores do PIS recolhidos pela refinaria na condição de contribuinte substituto, referentes à etapa de venda a varejo que não ocorreu na cadeia de comercialização.*

*Lançamento Procedente em Parte.*

Pela r. decisão recorrida, remanesceram na autuação, tão-somente, os valores referentes à TUTE repassados ao Estado da Bahia e não contabilizados como receita da Contribuinte e valores relativos à compensação a que se refere a IN/SRF nº 06/99, nos seguintes termos:

*“Sob a égide desta norma, a impugnante, ao adquirir diesel diretamente da distribuidora, obtém um crédito das contribuições PIS/Cofins, discriminados e comprovados conforme notas fiscais e demonstrativos mês a mês de fls. 274/300 e 302/445.*

*Entretanto, verifica-se que os valores escriturados nos Balancetes mensais não são coincidentes com aqueles ditos compensados pela impugnante em seu demonstrativo, e, deste modo, neste voto, serão considerados para efeito de compensação, somente os valores constantes das contas 1.1.3.08.06 (Cofins a recuperar) e 1.1.3.08.05 (PIS a recuperar).*

*Ressalte-se que nos períodos em que o valor registrado como compensado for maior que o débito, o saldo remanescente não será considerado neste voto para quitação de débitos relativos a períodos subseqüentes, uma vez que não*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
COM. COM. O ORIGINAL
BRASIL 17/02/05
<i>Assuda</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

*compete a esta DRJ compensar de ofício os créditos existentes. Assim, por outro lado, nos períodos em que os créditos forem inferiores aos débitos, a diferença a recolher será mantida neste voto.*

*Analisando a tabela apresentada pela contribuinte à fl. 174 e 451 observa-se que não restaria mais valor a ser exigido após as compensações efetivadas pela impugnante. Entretanto, após considerar as exclusões permitidas por lei apurou-se as bases de cálculo iguais a da contribuinte, com exceção do mês de março, a qual foi adicionado o valor de 20% da TUTE, excluída indevidamente pela interessada, mas que deveria ter composto a base de cálculo neste mês.*

*Verifica-se ainda que a contribuinte ao preencher a tabela demonstrativa cometeu equívoco ao transcrever o valor da contribuição recolhido no mês de dezembro de 1999. Do mesmo modo, considerou em seu novo levantamento valores diferentes daqueles constantes da contabilidade, da conta COFINS a recuperar – 1.1.3.08.06 e base de cálculo diferente da apurada neste voto no mês de março, conseqüentemente, ao serem apurados os novos valores da base de cálculo e correspondente contribuição e alocados os valores corretamente recolhidos e compensados neste voto, verifica-se que resta a pagar a contribuição em tela (...).*

*Deste modo, voto no sentido de considerar Procedente em Parte o Auto de Infração, relativo à Contribuição para a Seguridade Social – Cofins, para manter o valor de R\$ 11.776,04 (...), acrescidos dos juros moratórios e da multa lançada."*

Recurso Voluntário da Contribuinte às fls. 481/497, basicamente repisando os argumentos já aduzidos em sede de impugnação especificamente quanto a estes dois tópicos.

Por meio da Resolução nº 203-00.363, os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes converteram o julgamento em Diligência com vistas às seguintes informações: a) para o Fisco verificar se os valores dos créditos compensáveis, relativo ao exercício de 1999, coadunam-se com as informações do demonstrativo de fl. 489; b) para a recorrente juntar ao processo cópia da legislação Baiana, que instituiu a Taxa de Utilização de Terminais – TUTE, com vistas a verificar a natureza de tal receita; e c) se o levantamento relativo ao quesito "a" apresentar divergência em relação ao demonstrativo de fl. 489, abrir vistas à contribuinte para, se quiser, apresentar sua manifestação.

Às fls. 511/519 esclarecimentos prestados pela contribuinte, lidos em sessão, e juntada de demonstrativo de controle de créditos da COFINS, já contemplados todas as correções reconhecidas pela recorrente.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASIL 17/02/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

ME. DA FAZENDA - 2.º CC
CONSELHO DE CONTRIBUINTES
BRASILIA 17.02.05
<i>J. Silva</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Conforme explicitado no relatório, este apelo já constou da Sessão de julgamento de 01 de julho de 2003, quando o Relator do Processo, Mauro Wasilewski e demais Membros da Terceira Câmara decidiram converter em Diligência o julgamento do recurso.

As matérias remanescentes no presente recurso voluntário podem ser assim discriminadas:

I- inclusão na base de cálculo da Contribuição, em relação ao mês de março de 1999, dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, a saber o Estado da Bahia, a título de Taxa de Utilização de Terminais - TUTE; e

II- compensação, em relação ao período de dezembro de 1999, dos créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel sem posterior venda a varejo, nos termos da IN/SRF nº 06/99, ainda que erroneamente escriturados na contabilidade.

Consta do Relatório final da Diligência efetuada, elaborado pela DRF o que a seguir peço vênha para transcrever:

**RELATÓRIO FINAL**

*Durante a diligência foram constatadas diversas incoerências nos dados apresentados pelo contribuinte e levantamentos efetuados no processo (v. fl. 508). Diante de tais inconsistências, não se podendo responder afirmativamente ao quesito "a" à fl. 504, instou-se a empresa a prestar esclarecimentos, cf. fls. 507-538, escoimando erros e esclarecendo pontos obscuros.*

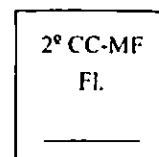
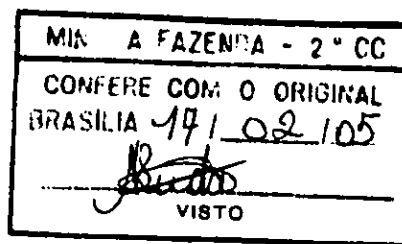
*Sobre a manifestação de fls. 511 a 538, apenas um reparo a fazer: a diferença de créditos compensáveis escriturados em "tributos a recuperar" no balancete contábil analítico e os créditos por compra de combustível, conforme notas fiscais, não se justifica totalmente pela retenção na fonte de órgãos públicos, como afirmado às fls. 517 e 518, porém, comparando-se o documento às fls 535-537 com a tabela abaixo, vê-se que a diferença é ínfima.*

*P*  
7



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855



### Créditos

<u>Mês</u>	<u>Em tributos a recuperar</u>	<u>Conforme notas fiscais</u>
Março .....	8.563,82 .....	8.563,82
Abril.....	6.997,13 .....	6.993,46
Maió.....	6.248,55 .....	6.239,38
Junho.....	8.567,69.....	8.561,99
Julho.....	8.115,73 .....	8.112,70
Agosto .....	8.626,47 .....	8.614,27
Setembro.....	9.453,25 .....	9.443,18
Outubro .....	9.455,40 .....	9.453,55
Novembro.....	9.447,89 .....	9.443,18
Dezembro .....	13.198,67 .....	13.170,88

*Quanto à juntada da legislação referente à Taxa de Utilização de Terminais, até o momento a empresa preferiu não fazê-la.*

*Cumprida a diligência requerida à fl.504.*

Há de se observar que a matéria, já foi analisada pela Segunda Câmara deste Eg. Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do Recurso nº 122.115, resultando no Acórdão nº 202-15.584, em Sessão de 12 de maio de 2004. A diferença diz respeito à contribuição, aquele referente ao PIS e neste processo administrativo, pertinente à COFINS. No entanto a matéria fática é a mesma. Naquele julgado, os Membros da Segunda Câmara manifestaram-se pelo provimento parcial do recurso. A ementa dessa decisão está assim redigida:

**PIS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III. VALORES COMPUTADOS COMO RECEITA QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO.**

*A norma contida no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 não é auto-aplicável, sendo impossível ao contribuinte excluir de sua receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição ao PIS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, dada a inexistência de normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.*

**ÓLEO DIESEL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSARCIMENTO. IN/SRF 06/99.**

*A aquisição de combustível diretamente de empresa distribuidora, comprovada por documentação fiscal idônea, gera direito a ressarcimento de Contribuição ao PIS.*

**Recurso parcialmente provido.**



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

MIN. A FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 17 10 2005
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

Após as considerações iniciais, passo igualmente à análise das matérias pertinentes ao presente recurso voluntário.

#### a) das exclusões da base de cálculo - TUTE

A recorrente foi autuada por ter excluído da base de cálculo da COFINS, sem amparo legal ou medida judicial que respaldasse tal procedimento, as receitas decorrentes da arrecadação da Taxa de Utilização de Terminais - TUTE relativas ao mês de março/1999, repassadas ao Estado da Bahia em decorrência do contrato de concessão. Alega a recorrente que as receitas foram transferidas para outros. Não traz aos autos legislação referente à Taxa de Utilização de Terminais, e por derradeiro, aos 20% cobrados.

Neste contexto, o cerne da questão reside na possibilidade ou não desta exclusão, sob a ótica defendida pela recorrente, qual seja, a aplicabilidade do artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98.

Sobre a matéria, 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 DATA: 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 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.***

*1. 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. 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.*

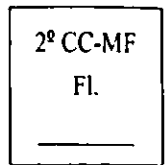
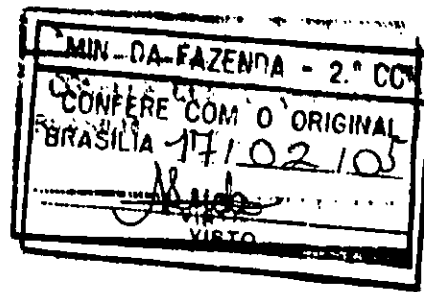
*Data da Decisão - 17/12/2002 -*

*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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855



*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 vênia para transcrever parte das razões de decidir pelo Ministro, quando em análise ao 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.*

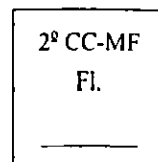
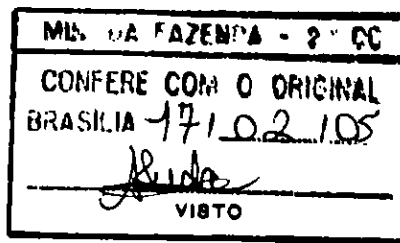
*Como poder regulamentar, ensina Hely Lopes Meirelles, "in" Direito Administrativo Brasileiro, 26ª edição, Malheiros Editores, entende-se: "... a faculdade de que dispõem os Chefes do Executivo (Presidente da República, Governadores e Prefeitos) de explicar a lei para a sua correta execução, ou de expedir 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."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

*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.*

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

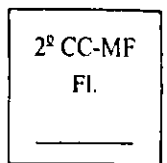
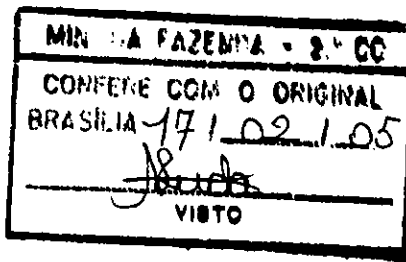
*"Não assiste razão à impetrante.*

*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.(...)*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855



*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.*

*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."*

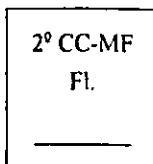
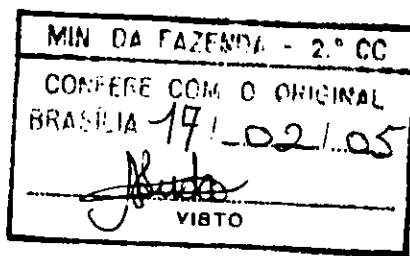
*Não vislumbro, destarte, o cometimento de violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional, pois, como bem explicitado no decisório vergastado "Exclusão de base de cálculo configura exclusão de crédito tributário e só pode decorrer de lei a teor do artigo 97 do CTN. Como o dispositivo que previa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

Em continuidade, tem-se que a MP nº 1.212/1995 e suas reedições, convertida na Lei nº 9.715/1998, determina, no seu art. 3º e parágrafo único, o seguinte:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855



*"Art. 3º. Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento 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.*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços cancelados, os descontos incondicionais concedidos, o imposto sobre produtos industriais- IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias- ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário."*

Dessa forma, a base de cálculo da COFINS no período objeto do presente auto de infração é a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, admitindo-se unicamente como exclusão desta base de cálculo o IPI, quando destacado em separado, o valor das vendas canceladas e devolvidas e os descontos concedidos incondicionalmente. O texto acima transcrito, não prevê outras deduções além das elencadas no parágrafo único.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a qual veio modificar a legislação federal, alterou-se o conceito de faturamento para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, produzindo efeitos neste caso, a partir de 1º de fevereiro de 1999.

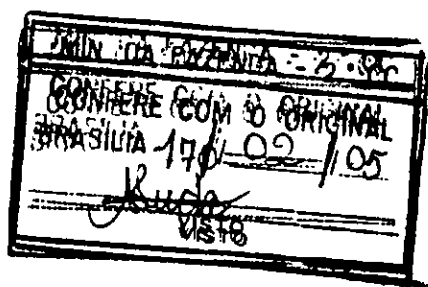
Segundo o disposto no art. 2º da Lei nº 9.718/1998, "as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei." A lei superveniente veio modificar o conceito de receita bruta, para fins de recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, expresso anteriormente, na Lei nº 9.715/1998 (conversão da MP nº 1.212/95 e suas reedições), art. 3º e Lei Complementar nº 70/1991, art. 2º, respectivamente.

Este conceito encontra-se disposto no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, o qual passou a vigorar com a sua nova redação imposta pela Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999 e suas reedições, e que trata da definição de faturamento, assim considerado como a receita bruta da pessoa jurídica, e das suas exclusões.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> "Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. § 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de



Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855



Assim, é improcedente a pretensão da recorrente de excluir da base de cálculo da COFINS o valor dos 20% da taxa cobrada dos usuários do sistema de transporte em decorrência de contrato permissionário de utilização, por não encontrar amparo na legislação, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

## II - Da compensação efetuada

Consta das razões de decidir pela primeira instância o que a seguir transcrevo:

*11. Por fim, verificando o último argumento da impugnante tem-se que esta alega ter utilizado para fins de ressarcimento os valores relativos às contribuições PIS/Cofins correspondentes à incidência na venda a varejo, tendo em vista que adquiriu diesel diretamente da distribuidora (Shell Brasil S/A), conforme previsão legal constante do artigo 6º da IN SRF nº 06, de 1999.*

*Art. 2º As refinarias de petróleo ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a COFINS e a contribuição para o PIS/PASEP, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, relativamente às vendas de gasolina automotiva e de óleo diesel.*

*Art. 5. Para fins de determinação da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP devidas na condição de contribuinte substituto, incidirão, respectivamente, alíquotas de três por cento e de sessenta e cinco centésimos por cento sobre a base de cálculo a que se referem os arts. 2 a 4.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não elide a obrigação do pagamento das contribuições nele referidas, devidas na condição de contribuinte.*

*Art. 6. Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora. (grifei)*

*§ 1. Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.(...)*

*§ 4. O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas no Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7 a 14 desta Instrução Normativa.*

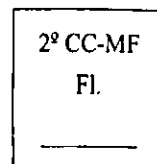
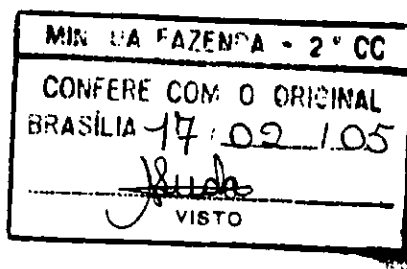
(...)

aquisição, que tenham sido computados como receita; III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (revogado pela MP 1991-18/2000); IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855



*Art. 15. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1 de fevereiro de 1999.*

*12. Sob a égide desta norma, a impugnante, ao adquirir diesel diretamente da distribuidora, obtém um crédito das contribuições PIS/Cofins, discriminados e comprovados conforme notas fiscais e demonstrativos mês a mês de fls.274/300 e 302/445.*

*13. Entretanto, verifica-se que os valores escriturados nos Balancetes mensais não são coincidentes com aqueles ditos como compensados pela impugnante em seu demonstrativo, e, deste modo, neste voto, serão considerados para efeito de compensação, somente os valores constantes das contas 1.1.3.08.06 (Cofins a recuperar) e 1.1.3.08.05 (PIS a recuperar).*

*14. Ressalte-se que nos períodos em que o valor registrado como compensado for maior que o débito, o saldo remanescente não será considerado neste voto para quitação de débitos relativos a períodos subsequentes, uma vez que não compete a esta DRJ compensar de ofício os créditos existentes. Assim, por outro lado, nos períodos em que os créditos forem inferiores aos débitos, a diferença a recolher será mantida neste voto.*

Em primeiro lugar, ousou discordar da decisão recorrida (item 14), ao não considerar, dentro de um mesmo período fiscalizado, créditos porventura havidos. Na essência, é no mínimo razoável que se admita, na constituição do crédito tributário de determinado período fiscalizado, o valor resultante devido, considerando-se créditos e débitos apurados.

*A posteriori*, no que tange às compensações efetuadas e respectivamente no que pertinente ao mês de dezembro de 1999, objeto de análise do presente recurso, acompanho os acertos apurados pela contribuinte (fls. 511 a 538), conclusões do Relatório Final da diligência, acima transcrito, e voto já externado por ocasião do julgamento do Rec. nº 122.115, resultante do Acórdão nº 202-15.584, pelo qual peço vênias para reproduzir na parte ora analisado:

*No que tange à compensação por ela efetuada no mês de dezembro de 1999, acredito lhe assistir razão.*

*Ainda que os valores tenham sido incorretamente escriturados em sua contabilidade, fato é que (i) a Recorrente não vende no varejo o combustível por ela adquirido diretamente da distribuidora e (ii) os valores por ela compensados encontram respaldo nas notas fiscais apresentadas, emitidas pela distribuidora, restando totalmente observado o comando inserto no § 1º do artigo 6º da Instrução Normativa nº 06/99, segundo o qual "para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 17/02/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 10580.003168/2002-17  
Recurso nº : 122.111  
Acórdão nº : 203-09.855

Portanto, ainda que indevidamente escriturados os valores, é certo que o direito pré-existe ao se demonstrar a existência de créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel sem posterior venda a varejo, nos termos da IN/SRF nº 06/99.

### Conclusão

Por todo o acima exposto, voto conclusivamente por dar provimento parcial ao recurso, de forma a manter o lançamento tão-somente sobre as diferenças apontadas na manifestação de fls. 511 a 538, e receitas provenientes do valor dos 20% da taxa cobrada dos usuários do sistema de transporte em decorrência de contrato permissionário de utilização.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2004

*[Assinatura]*  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ