



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA		
Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
De	22 / 06	2004

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.004455/2001-52

Recurso nº : 122.277

Acórdão nº : 203-09.291

Recorrente : TRANSPORTES SÃO GERALDO S/A

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

NORMAS PROCESSUAIS – INOCORRÊNCIA DE NULIDADE – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Convalidação da nulidade do ato, gerada na falta de especificação adequada do tributo fiscalizado, pela entrega de documentos e planilhas solicitadas, tornando válido os trabalhos de fiscalização desenvolvidos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - IMPROCEDÊNCIA - Tendo sido dado ao contribuinte no decurso da ação fiscal todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, não prospera a preliminar suscitada. **Preliminares rejeitadas.**

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Não se toma conhecimento do recurso que versar matéria não questionada em primeira instância, posto que em relação à ela não se instaurou o litígio, operando-se a preclusão.

COFINS – NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA - Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 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 proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de COFINS. Precedente do STJ – Recurso Especial nº 445.452 - RS (2002/0083660-7).

PIS - FALTA DE RECOLHIMENTO - A falta do regular recolhimento da contribuição, nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.

Recurso não conhecido, em parte, por preclusão, e negado na parte conhecida.



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
TRANSPORTES SÃO GERALDO S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, em parte, por preclusão, em razão de matéria não questionada na fase impugnatória; e II) na parte conhecida: a) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração. Vencido o Conselheiro Mauro Wasilewski; e b) por unanimidade de votos: b.1) em rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; e b.2) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Valmar Fonseca de Menezes, Luciana Pato Peçanha Martins, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

Recorrente : TRANSPORTES SÃO GERALDO S/A

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS no período de 31/01/1999 a 31/10/2000.

Consta do relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância o que a seguir transcrevo:

“Versa o presente processo sobre o auto de infração de fls. 66/68, relativo ao não recolhimento do total devido para o PIS, referente aos fatos geradores no período de janeiro/1999 a outubro de 2000 (...)

(...)

3. Intimada a relacionar os valores das receitas brutas e das exclusões utilizados, mensalmente, na determinação das bases de cálculo do PIS, a impugnante apresentou as planilhas de fls. 12/17, nos quais a empresa excluiu da base de cálculo, sem o devido amparo legal ou medida judicial que respaldasse tal procedimento, os valores identificados como “valores computados como receita, mas que foram transferidos para outros, não significando variação de patrimônio”, conforme se verifica nos esclarecimentos prestados às fls. 19/20.

4. O enquadramento legal está indicado na fl.68.

(...)

Inconformada, a interessada apresentou, em 21/01/2002, a impugnação, de fls. 77/85, alegando, em síntese, o seguinte:

5.1 que o lançamento deve ser anulado pela inobservância de normas estatuídas na Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, atinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que a ação fiscal foi prorrogada por oito vezes, imotivadamente, tendo o MPF, vencido a primeira vez em 08/03/2001, e sido prorrogado somente em 15/03/2001 e que as demais prorrogações, também aconteceram fora das especificações de prazos que determinam a supracitada portaria;

5.2 em nenhum dos MPF's foi discriminado os tributos e contribuições objetos da ação fiscal;



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

5.3 que o lançamento tributário ora impugnado foi feito com ofensa ao direito da ampla defesa;

5.4 que a sistemática de cobrança em cascata do PIS viola o princípio da tributação única.

5.5 que o lançamento “foi feito com base em papel que não tem qualquer vínculo com a escrituração contábil da empresa e desprovido de qualquer validade” e que como tal documento não serviria para comprovar despesas por faltar-lhe confiabilidade e autenticidade, também não pode servir como suporte para formalização de lançamento tributário, pois seria uma afronta ao Princípio da Moralidade da Imposição Tributária.

5.6 que o inciso III do § 2º, do art. 3º da Lei 9.718/98, que autoriza as exclusões realizadas pela impugnante, só foi revogado em 27/08/2001, com a publicação da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

5.7 que o art. 3º da Lei 9.718/98, é auto-aplicável, uma vez que o art. 17 ao declarar a vigência da lei, não faz nenhuma ressalva;

5.8 por fim solicita a realização de perícia.”

Por meio do Acórdão de nº 854 , de 28 de agosto de 2002, os Membros da 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/10/2000

Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, não há cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DA PORTARIA SRF 1.265/99. É válido lançamento efetuado com a observância do Decreto nº 70.235.

INCONSTITUCIONALIDADE. As arguições de inconstitucionalidade que visam afastar a aplicação de norma legal insculpida no ordenamento jurídico, não são oponíveis na esfera administrativa, incumbindo ao poder judiciário apreciá-las.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/10/2000

Ementa: PIS – BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES REPASSADOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA.

B



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

A Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é calculada com base no faturamento mensal da empresa, sendo inadmissível, por falta de previsão legal, que deste sejam excluídos os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/10/2000

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a falta de recolhimento do PIS no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento.

Lançamento Procedente”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde, em apertada síntese, alega que:

- a verdadeira parafernália de fundamentação legal elencada pela esforçada servidora causou (sic) *“um cerceamento de defesa refinado, a ponto de depararmos-nos com dispositivos já revogados e até derogados, razão que nos força mais uma vez a pedir o cancelamento liminar do trabalho, porque desprovido de base legal...”*;

- (sic) *“lembramos o art. 18 da Lei nº 18 da Lei nº 9.715/98, que fere de morte o princípio constitucional da anterioridade”*;

- *“é pacífico a jurisprudência, no sentido de que o PIS incide sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador”*;

- a adoção da SELIC e TRD (sic) *“não encontram amparo nos diplomas capitulados no trabalho”*; e

- (sic) *“no mais a Recorrente se reporta na íntegra a sua defesa apresentada na fase administrativa”*.

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.



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

Em primeiro lugar, há de se observar não ter o contribuinte oferecido rebate às alegações expostas no acórdão proferido pela autoridade de primeira instância ao se reportar (*sic*) “*na íntegra a sua defesa apresentada na fase administrativa.*” Por outro lado, a interessada inova em seu recurso ao defender argumentos estranhos aos autos (semestralidade da base de cálculo do PIS, no período posterior à aplicação da LC nº 7/70), bem como traz matéria não pré-questionada em primeira instância, ocasionando a preclusão.¹

No entanto, na análise do controle da legalidade do ato administrativo, passo ao exame como um todo.

Em preliminar – das supostas nulidades.

O exame do ato administrativo, válido para a decisão administrativa, 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 infra-estrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.²

Além do motivo, o auto de infração deve conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-la. Esta enunciação é obrigatória, e denominada de **motivação**. “*Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos, “Motivação” é a justificativa do pronunciamento tomado.*”³

Celso Antônio Bandeira de Mello, fundamentando-se na Constituição Federal, bem explica a questão da motivação:

“Perece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são “donos” da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta,

¹ O fenômeno da preclusão consiste na perda do direito por várias razões, dentre as quais, a temporal. Seu grande objetivo é garantir o avanço progressivo da relação processual e obstar o seu recuo para fases anteriores.

² MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

³ JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, “todo o poder emana do povo (...)” (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como “Estado Democrático de Direito” (art. 1º, *caput*), proclamando, ainda ter como um de seus fundamentos a “cidadania” (inciso II), **os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam.**”⁴ (destaca-se)

No presente caso, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, bem como a decisão emanada pela autoridade de primeira instância estão supridos de motivação. Verifico, ainda, que as planilhas de cálculo de fls. 59/60, denominadas “Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada”, efetuadas pela fiscalização, levaram em conta as próprias informações fornecidas pela interessada, somente glosando as exclusões, já mencionadas, exatamente conforme determinam as Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98. Nesse contexto, inexistente o assim chamado “cerceamento do direito de defesa da parte”, ainda mais tendo sido dado ao contribuinte no decurso da ação fiscal todos os meios de defesa aplicáveis ao caso.

No mais, especificamente à nulidade relativa aos equívocos contidos no MPF, quanto à inobservância das regras pertinentes à legislação, que regula o Mandado de Procedimento Fiscal, matéria argüida em sua impugnação, mais especificamente às 8 (oito) prorrogações efetuadas e à falta de discriminação (*sic*) “*dos tributos e contribuições, objeto da Ação Fiscal,*” é que faço os comentários a seguir.

É verdade que outro destino teria a contribuinte se desde o início tivesse registrado por escrito que somente prestaria as informações específicas ao tributo fiscalizado, mediante sua discriminação no MPF. No entanto, ao se calar e “aceitar” a falta, apresentando e fornecendo cópias de documentos e planilhas contábeis, simplesmente **convalidou a nulidade contida no instrumento.** A sua imediata recusa teria como efeito o de propiciar a imediata correção do erro e, dessa forma, propiciar ao contribuinte uma maior transparência das atribuições recebidas pelo Fisco.

No mais, registro que o Mandado de Procedimento Fiscal foi disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 23/11/1999, substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, com referências no § 1º do artigo 2º do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001. Pelas suas características, o MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal.

Mesmo entendimento foi expressado pelo Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06.820, cujo excerto aqui transcrevo:

⁴ Curso de Direito Administrativo. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

“É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário. (...)”.

Por também entender tratar-se de documento de natureza subsidiária da execução dos trabalhos fiscais, voltado para as atividades internas de planejamento das ações no âmbito da Administração Tributária, o MPF deve observar ao inserido no artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, *in litteris*:

“Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

Assim, para a demarcação dos efeitos do MPF deve-se ter à frente que, para que se inicie o procedimento de fiscalização deve o sujeito passivo ser notificado por ato que se revista de forma escrita e seja praticado por servidor competente, não bastando para isso apenas o MPF. Pois, para realizar os trabalhos de fiscalização, a autoridade fiscal leva a efeito o procedimento que lhe é privativo e que consiste numa série de atos tendentes a verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, como demarcado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional. Assim, os atos desenvolvidos nessa fase do trabalho condicionam o conteúdo do lançamento, repercutindo-se, portanto, nos efeitos que este vise produzir. Tais atos habilitam a autoridade competente para a prática do lançamento a adotar uma conduta conforme a previsão normativa, para obter os meios necessários, notadamente probatórios, para concretizar o comando normativo, caracterizando e identificando a situação de fato à qual deve ser aplicável a norma. A obtenção pura e simples dos meios que possibilitam o lançamento nunca representará ato de autoridade. O valor do ato está justamente



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

no teor do recibo e não na obtenção física dos documentos. Por isso que é sempre um documento escrito, passado por servidor competente, que dá início ao procedimento fiscal.⁵

Nesse passo, vê-se que, com o MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas de nada adianta estar habilitado pelo MPF se não foram lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização, o que implica em que, **se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados.**

Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Cabe esclarecer que o MPF constitui-se em instrumento de controle indispensável à administração tributária e em garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato os Auditores-Fiscais que o estejam fiscalizando estão no exercício legal de suas funções. Enquanto instrumento de controle, o MPF se presta a possibilitar à Secretaria da Receita Federal acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada de modo adequado ou se os fiscais não estão levando mais tempo do que o necessário para a realização dos trabalhos.

Essa verificação se materializa *interna corporis*, ou seja, se, no curso de seus trabalhos, o Auditor-Fiscal percebe que não será capaz, em face das peculiaridades do caso concreto, de concluir os trabalhos em tempo hábil, solicita aos superiores hierárquicos responsáveis pela emissão do mandado a sua prorrogação.

Afastada, portanto, a discussão da nulidade do auto de infração em razão de problemas no MPF, verifico que o auto de infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF – no pleno exercício de suas funções (art. 142, parágrafo único, do CTN), e, a teor do disposto no art. 6º da MP nº 1.915, de 1999⁶, não havendo que se cogitar, assim, da nulidade específica do item I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

⁵ Nesse sentido, veja-se Acórdão nº 202-14692 (Sessão de 04/2003), cuja relatora Ana Neyle Olimpio Holanda, chega à idêntico entendimento.

⁶ “Art. 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados: I - em caráter privativo: a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;”.



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

Em razão do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

No mérito:

A) Preclusão

Questiona-se se é possível ao contribuinte produzir argumentos novos em qualquer fase processual segundo seu alvedrio. A negativa, em parte, se deve à garantia do andamento lógico do procedimento até seu ato-fim que é a decisão, como também a seqüência ordenada de atos processuais determinados em lei, para garantia dos contribuintes em face do Estado. Há ritos e formas inerentes a todos os procedimentos e nesse sentido não há como se aceitar a informalidade absoluta, como se o direito à contestação do direito em si ou à prova fosse ilimitado. Para Paulo Bonilha, “o processo administrativo deve observar a forma e os requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e segurança jurídica dos atos que compõe o processo”.⁷

A concentração dos atos em momentos processuais oportunos tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo. Por exemplo, a liberdade de suscitar questões, a possibilidade ilimitada de alegações, a não-observância das fases lógicas do procedimento, a ocultação proposital dos fatos pelo contribuinte em determinada fase processual para sua apresentação em momento posterior, constituem fatores para a demora do processo, muitas vezes contrários ao interesse público.

Tal qual no Processo Civil, o processo administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais pré-estabelecidos, conforme depreende-se do exame do seu artigo 16, a saber:

“Art. 16 - A impugnação mencionará:

(...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.” (negritei)

A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo das fases anteriores do procedimento. Por força desse princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual⁸. Matéria não questionada em primeira instância não há instauração de litígio, operando-se, conseqüentemente, a preclusão.⁹

⁷ BONILHA, Paulo Celso B. Da Prova no Processo Administrativo Fiscal. 1994, 2 ed., p. 3.

⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini e outros. Teoria Geral do Processo. 13 ed. Malheiros. p. 332

⁹ Nesse sentido é a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, conforme ementa a seguir reproduzida: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Não se toma conhecimento do recurso que versar matéria não questionada em primeira instância, posto que em relação à ela não se instaurou o litígio, operando-se a preclusão. (Ac. 107-05072 e Ac. 203-05789).



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

B) das exclusões da base de cálculo

A recorrente foi autuada por ter excluído da base de cálculo do PIS, sem amparo legal ou medida judicial que respaldasse tal procedimento, as receitas da prestação de serviços “que foram transferidas para outros.

Verifica-se que o cerne da questão reside na possibilidade ou não desta exclusão.

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 PG: 00109, 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 - Órgão Julgador - T1 - PRIMEIRA TURMA

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.”



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

Pela importância e pela similitude com o aqui julgado, peço vênica 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.

B



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

(...)

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 exeqüíveis 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 injução 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)"



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

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.(...)

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



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

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 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:

"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 do PIS 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.



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

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 da contribuição para o PIS/PASEP e da 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 da COFINS, expresso anteriormente na Lei nº 9.715/1998 (conversão da MP nº 1.212/95 e suas reedições), art. 3º, e na 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.¹⁰

Assim, é improcedente a pretensão da recorrente de excluir da base de cálculo do PIS o valor da prestação de serviços que é repassado a terceiro, por não encontrar amparo na legislação, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No mais, a falta do regular recolhimento da contribuição, nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.

Conclusão

¹⁰ “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 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.”



Processo nº : 10735.004455/2001-52
Recurso nº : 122.277
Acórdão nº : 203-09.291

Em face das considerações acima expostas, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, conheço, em parte, do recurso, em razão da preclusão temporal operada, sendo que na parte conhecida nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ