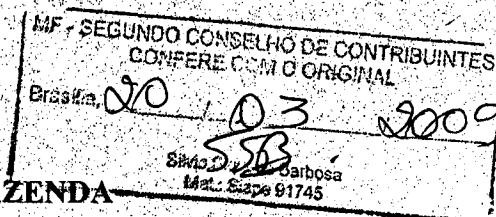




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA



CC02/C01
Fls. 586

Processo nº 10920.002684/2005-79
Recurso nº 145.372 De Ofício e Voluntário
Matéria Cofins e PIS
Acórdão nº 201-81.318
Sessão de 08 de agosto de 2008
Recorrente INDEK COMERCIO DE FERRO E AÇO LTDA.
Recorrida DRJ em Florianópolis - SC

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

COFINS E PIS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO PARA
TERCEIROS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA EXCLUSÃO
PREVISTA NA LEI Nº 9.718/98. IMPOSSIBILIDADE.

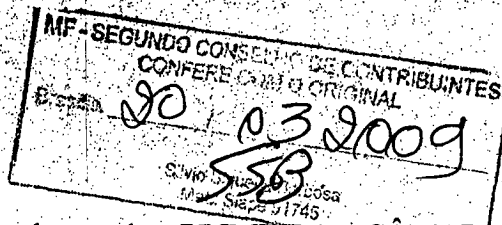
O Egrégio Superior de Justiça firmou entendimento no sentido
de que a Lei nº 9.718/98, art. 3º, § 2º, III, é norma de eficácia
limitada, do que se depreende que a ausência de
regulamentação inviabiliza a sua aplicação.

MULTA MAJORADA. FRAUDE. COMPORTAMENTO
PLAUSÍVEL DO CONTRIBUINTE. RECURSO DE OFÍCIO
NEGADO.

Não é fraudulento o comportamento do contribuinte que
estiver de acordo com interpretação possível da legislação,
principalmente se a opção da empresa estiver conforme
entendimentos jurisprudenciais (judiciais ou administrativas),
ainda que tais entendimentos decorram de processos de
terceiros, pois tal fato comprova a plausibilidade da
interpretação da norma.

Recursos de ofício voluntário negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário. O Conselheiro Alexandre Gomes declarou-se impedido de votar.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

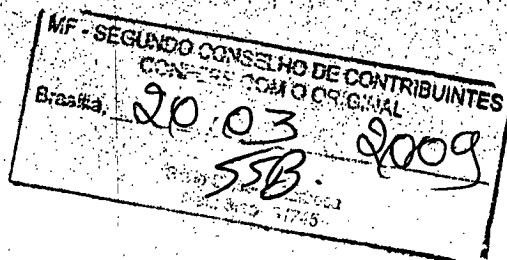
Presidente

Fabiola Cassiano Keramidas
FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva, José Antonio Francisco e Gileno Gurjão Barreto.

Ausente o Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.



Relatório

Trata-se de processo administrativo que se iniciou com a não homologação das compensações realizadas pela contribuinte (Declarações de Compensação - DComps, indicadas às fl. 342 a 345, vol. II), contra a qual foi apresentada manifestação de inconformidade.

Em virtude de as compensações terem sido consideradas como não homologadas e de o procedimento da contribuinte ser entendido como fraudulento, também foram lavrados autos de infração (fls. 409 a 419, vol. II) para constituir a multa isolada decorrente das compensações de PIS e Cofins, com fundamento legal no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 - redação dada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004. Tais autos tiveram seu objeto impugnado e também estão sendo julgados no presente processo administrativo.

Registra-se, ainda, que estas multas formaram o Processo Administrativo Fiscal nº 10920.002487/2006-31, o qual foi anexado a este para julgamento em conjunto, conforme Portaria SRF de nº 6.129, de 02/12/2005 - despacho de fl. 422, vol. II. Ainda, o vol. I refere-se à representação fiscal para fins penais formada pelo Processo Administrativo nº 10920.002488/2006-85.

Consta do Despacho Decisório (fl. 342, vol. II) que não homologou o procedimento de compensação realizado pela contribuinte:

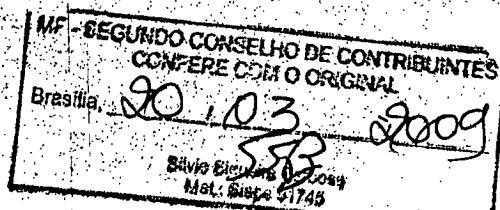
"COFINS E PIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS. ART. 3º, § 2º, III DA LEI Nº 9.718/1988. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

Não tendo sido regulamentada a exclusão da base de cálculo prevista no artigo 3º, § 2º, III da Lei nº 9.718/1998, não produziu efeitos para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 01/02/1999 a 09/06/2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica."

Intimada do Despacho Decisório e dos autos de infração, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade e impugnação a esta Delegacia de Julgamento (fls. 426 a 453), alegando, em resumo, que:

(i) a IN SRF nº 517/2005 (fls. 427/428, vol. III) exige análise prévia do crédito a compensar, o que afronta a Lei nº 9.430/96;

(ii) possui crédito com o Erário Público em razão de ter recolhido valores superiores aos efetivamente devidos a título de PIS e Cofins, em virtude de ter calculado as contribuições sem excluir de sua base de cálculo, as "receitas tidas como próprias e transferidas para outras pessoas jurídicas", conforme possibilitava o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 (fl. 433, vol. III);



(iii) às fls. 432 a 444, vol. III, a contribuinte discorre sobre os argumentos que viabilizam a utilização daquela exclusão sem necessidade de norma regulamentadora, uma vez que "... nenhuma norma regulamentadora pode dispor sobre a base de cálculo das contribuições, visto que esta matéria é reservada à lei, não podendo ser tratada por regulamentos." (fl. 434); transcreve ementas de decisões judiciais no sentido da tese que defende (fls. 435/437); que a SRF, ao alegar que o inciso III do § 2º da Lei nº 9.718/98 é inaplicável em decorrência da não edição das normas regulamentadoras a cargo do Poder Executivo, fere frontal e diretamente os princípios constitucionais da legalidade tributária da CF/88 e o art. 99 do CTN, trazendo excertos doutrinários para concluir que "[...] resta evidente que no período em que esteve em vigor a redação originária do art.3º da Lei nº 9.718/98 a Impugnante tem o direito de excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e COFINS todas as receitas que tenham ingressado na empresa e, posteriormente, sido transferidas para outras pessoas jurídicas.";

(iv) alegou ainda que se fosse válida a revogação trazida pela Medida Provisória nº 1.991-18/2001, apenas seria aplicável após obedecida a anterioridade nonagesimal, vez que implicou em majoração das contribuições (§ 6º do art. 195 da Constituição Federal - fl. 443);

(v) às fls. 446 a 447, vol. III, discorre sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo destas contribuições;

(vi) às fls. 449 a 450, vol. III, em tópico que denomina "*Da Discordância Quanto a Alegada Falta de Declaração Via DCTF's de Tributo Objeto de Compensação*," conclui seu arrazoado no sentido de que "[...] é totalmente indevida e ilegal, o lançamento do débito relativamente ao período de julho de 2005 a novembro de 2005, uma vez que o prazo para a entrega das DCTF's se encerra tão somente na data de 7/04/2006. Desta forma, se faz necessário, não só a exclusão da multa aplicada isoladamente, como também, a contribuição lançada de ofício, uma vez que sequer expirou o prazo para a entrega das declarações."; e

(vii) às fls. 450 a 453, vol. III, discorre sobre a impossibilidade de manutenção da multa aplicada por ser confiscatória, pleiteia a incidência de multa na grandeza de 75%;

Após analisar as razões de impugnação e inconformidade apresentadas, a Colenda 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Florianópolis - SC proferiu o Acórdão nº 07-8.999, fls. 465/477, vol. III, por meio do qual entendeu por bem manter parcialmente os autos de infração lavrados, *verbis*:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

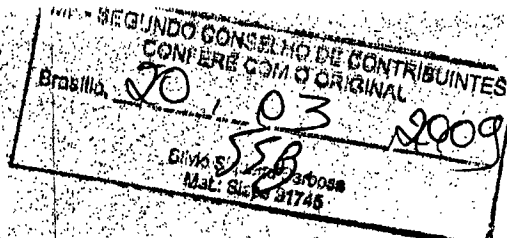
Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Compensação. Crédito Inexistente. Compensação Não Homologada.

Para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS e para a COFINS, incluem-se os valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Em assim sendo, não há que se cogitar de existência de créditos de contribuições, advindas da recomposição da base de cálculo destas contribuições, por força da exclusão daqueles valores na sua apuração.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DIANTE DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA.



A Multa prevista no inciso art. 18 da Lei nº 10.833/2003 deve ser aplicada apenas para aqueles débitos onde constatado que sua compensação foi utilizada de forma fraudulenta.

Lançamento Procedente em Parte”.

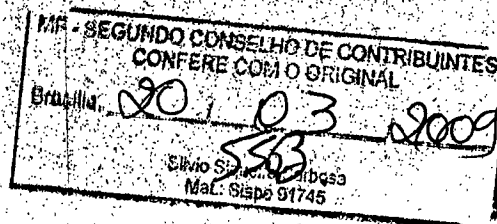
A parcialidade foi conferida em razão de as autoridades julgadores terem constatado que, a despeito de o ilícito agente fiscal ter considerado como fraudulentas apenas as compensações realizadas após a revogação do benefício previsto no § 2º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98, ou seja, apenas com o advento da Medida Provisória nº 1.991-18 (fl. 474, vol. III), aplicou a multa de ofício sobre TODOS os valores compensados.

Isto é, o v Acórdão de primeira instância administrativa entendeu que não deveriam ser passíveis de multa os valores excluídos da base de cálculo das contribuições antes da revogação da norma que viabilizava o benefício e sobre a qual havia divergências de interpretação, tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais. Estes valores foram, portanto, planilhados na decisão - fls. 475/477, vol. III - e cancelados dos autos de infração do PIS e da Cofins. Em virtude deste fato, há recurso de ofício pendente de apreciação deste órgão colegiado.

Em relação aos demais pontos, a Delegacia de Julgamento reiterou os argumentos fundamentadores do Despacho Decisório, acrescentando, ainda, que os aspectos constitucionais não podem ser apreciados no âmbito administrativo.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 489/510, vol. III), por meio do qual ratificou os argumentos já trazidos à colação em suas razões de impugnação e na manifestação de inconformidade, inovando quanto ao fato de a exigência de depósito de 30% ser inconstitucional, razão pela qual o recurso seguia sem qualquer garantia.

É o Relatório.



Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Registra-se que, em razão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1976 e, conforme os termos do Ato Declaratório Interpretativo nº 9/2007, não se exige mais qualquer espécie de garantia para a interposição de recurso voluntário, do que se conclui inexistir óbice ao reconhecimento do presente recurso.

Conforme se verifica dos termos do relatório, duas são as questões analisadas no processo em apreço: (i) a primeira refere-se à existência ou não do crédito da contribuinte; e (ii) a segunda à possibilidade de aplicação de multa isolada, graduada em 150%, em vista das “indevidas” compensações realizadas pela empresa.

Nestes termos, o processo em apreço reporta-se ao julgamento do recurso voluntário, onde a recorrente (contribuinte) pleiteia o reconhecimento da totalidade de seu crédito e a conseqüente impossibilidade de aplicação da multa; e do recurso de ofício, em virtude de a decisão de primeira instância administrativa ter cancelado parte da multa isolada aplicada.

Analisemos inicialmente o recurso voluntário. Em relação ao crédito pleiteado pela contribuinte, as alegações da então recorrente (contribuinte) são as seguintes: (i) possibilidade de dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme a Lei nº 9.718/98, dos valores transferidos para outra pessoa jurídica, mesmo depois da MP nº 1991-18; e (ii) possibilidade de dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores referentes ao ICMS e aos demais impostos indiretos.

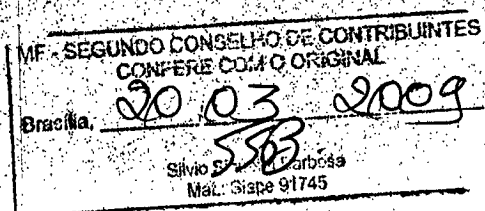
(i) Da dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores transferidos para outra pessoa jurídica, mesmo depois da MP nº 1991-18, de 10/06/2000.

Neste item a recorrente defende a licitude de sua pretensão de deduzir, da base de cálculo do PIS e da Cofins, os valores transferidos para outra pessoa jurídica. A questão cinge-se à interpretação do inciso III, § 2º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98, que determina:

“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:



(...)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo poder executivo." (destaquei)

De acordo com a interpretação emprestada da Secretaria da Receita Federal externada por meio do Ato Declaratório SRF nº 56/2000, o dispositivo acima exposto, para ser aplicado, necessita de regulamentação e a falta de regulamentação inviabiliza a sua aplicação, a saber:

"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;

considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado,

declara:

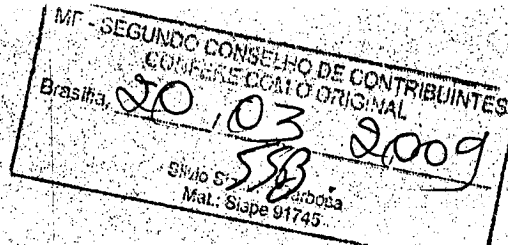
não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica." (destaquei)

Contrariamente, entende a recorrente que a lei é auto-aplicável, até porque as normas regulamentadoras jamais poderiam diminuir o benefício fiscal concedido, posto que tais regras não têm o condão de dispor sobre a base de cálculo das contribuições.

A questão já foi dirimida pelo Superior Tribunal de Justiça, órgão máximo no tocante à interpretação das normas infraconstitucionais:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE RECEITAS TRANSFERIDAS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 9.718/91, ART. 3º, § 2º, III. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO.

1. É de sabença que na dicotomia das normas jurídico-tributárias, há as cognominadas leis de eficácia limitada ou condicionada. Consoante a doutrina do tema, 'as normas de eficácia limitada são de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a eficácia.' Isto porque, 'não revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem: estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de aguardar que a Legislação, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem'.



2. A Lei 9.718/91, art. 3º, § 2º, III, optou por delegar ao Poder Executivo a missão de regulamentar a aplicabilidade desta norma. Destarte, o Poder Executivo, competente para a expedição do respectivo decreto, quedou-se inerte, sendo certo que, exercendo sua atividade legislativa constitucional, houve por bem retirar a referida disposição do universo jurídico, através da Medida Provisória 1991-18/2000, numa manifestação inequívoca de aferição de sua inconveniência tributária.

3. Conquanto o art. 3º, § 2º, III, da Lei supracitada tenha ostentado vigência, careceu de eficácia, ante a ausência de sua imprescindível regulamentação. Assim, é cediço na Turma que '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'.

4. Deveras, é lícito ao legislador, ao outorgar qualquer benefício tributário, condicionar o seu gozo. Tendo o legislador optado por delegar ao Poder Executivo a tarefa de estabelecer os contornos da isenção concedida, também essa decisão encontra amparo na sua autonomia legislativa.

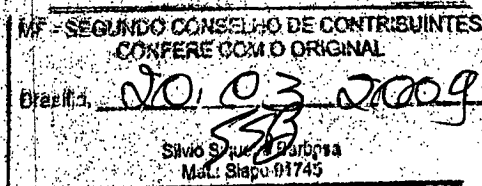
5. Conseqüentemente, 'não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS. 'In casu', o legislador 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.'

6. *Recurso Especial provido.*" (STJ - REsp nº 507.876/RS, Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 15/03/2004, p. 161) (destaquei)

De acordo com este raciocínio, o fato de a norma fazer referência a regras regulamentadoras a transforma em norma de eficácia contida, condicionada a regulamentação para que produza efeitos. Neste sentido, a despeito de a regra ser válida e vigente, não possuiu o requisito da eficácia, o que é suficiente para inviabilizar a sua aplicação.

Em relação ao alcance do benefício fiscal acima mencionado - até então válido e vigente -, tenho que este foi limitado com a expedição da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000 (MP nº 1991). Logo, entendo estar com razão a recorrida (Fisco).

É cediço que Medida Provisória tem força de lei ordinária, podendo, portanto, revogar benefício instituído por norma de igual hierarquia, exatamente o caso em apreço. Não compete a este tribunal administrativo analisar a constitucionalidade desta revogação, ou mesmo a validade da norma. Uma vez expedida Medida Provisória válida, vigente e eficaz, esta deve ser aplicada pelos órgãos administrativos, neles incluindo este órgão colegiado.



Caso a recorrente discorde da aplicação da Medida Provisória nº 1991, deverá discutir a sua incidência no Judiciário, órgão competente para determinar o afastamento da norma do ordenamento jurídico.

(ii) Da dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores referentes ao ICMS e aos demais impostos indiretos.

Outra questão aventada pela recorrente como justificadora à concessão de seu crédito refere-se à impossibilidade de inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins dos impostos indiretos, no entender da contribuinte, ICMS, ISS e IPI.

Tal interpretação decorre, ainda, do inciso III, § 2º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98. Conforme mencionado, o dispositivo legal previa a exclusão da base de cálculo das contribuições dos “valores que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”. É do entendimento da recorrente que também não poderiam ser incluídos no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária os valores repassados às pessoas jurídicas de direito público interno (art. 14 do Código Civil). Nestes termos, os valores relativos ao IPI, ICMS e ISS deveriam ser retirados da base por serem valores repassados à União, Estado e Município.

Apesar de interessante o raciocínio desenvolvido pela recorrente, fato é que não se pode admitir a dedução do IPI, ICMS e ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins, e tal interpretação decorre da premissa adotada de inexistência de eficácia da norma jurídica justificadora da restituição.

Inclusive em relação ao ISS sequer são necessárias maiores digressões, pois que se trata de imposto direto, não indireto cujo ônus, portanto, deve ser suportado pela recorrente.

(iii) Da multa isolada.

Em contraposição à multa isolada aplicada, a recorrente apresentou argumentos acerca de seu caráter confiscatório. Ocorre que tais alegações sequer podem ser analisadas por este órgão julgador.

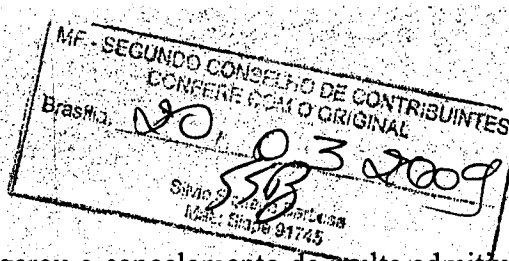
Conforme reconhecido pela própria recorrente, a penalidade está prevista em lei e, portanto, deve ser aplicada pelo agente administrativo e por este tribunal.

Fl. 451, vol. III:

“Ainda que seja legal esta multa, porque prevista em lei, trata-se de lei inconstitucional, iníqua, injusta, que qualquer congresso sério deveria ter vergonha de aprovar e qualquer governo igualmente sério mais vergonha ainda de aplicar.” (destaquei)

Tanto a seriedade do Congresso como do Governo não estão em julgamento neste processo administrativo, sendo certo que deverão ser analisados pelo terceiro Poder, que foi constituído para isso, o Judiciário.

Passemos a analisar as razões do recurso de ofício. Assim como registrado nos termos do relatório, o v. Acórdão de primeira instância administrativa entendeu por bem cancelar parte da multa isolada constituída em virtude de esta incidir sobre os valores que foram compensados quando existente o inciso III, § 2º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98.



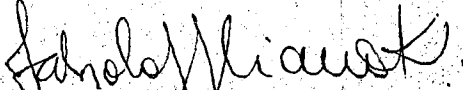
O entendimento que gerou o cancelamento da multa admitiu que, a esta época, a interpretação realizada pela contribuinte - de viabilidade da dedução de determinados valores da base de cálculo do PIS e da Cofins - era possível. Tanto que foram colacionadas várias decisões judiciais neste sentido. Desta forma, não houve intuito fraudador por parte da contribuinte, razão pela qual também não se justifica a incidência da multa qualificada de 150%.

Absolutamente razoável a interpretação esposada na v. decisão. Para ser configurado o "intuito fraudador" é preciso que se demonstre a intenção do contribuinte de lesar o Fisco, o que se desconfigura com as diversas possibilidades de interpretação do texto normativo.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO a ambos os recursos voluntário e de ofício, devendo ser mantida a decisão de primeira instância administrativa.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de agosto de 2008.


FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

