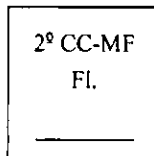
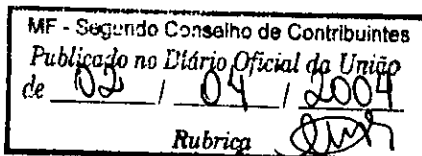




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10950.000288/2002-15

Recurso nº : 121.028

Acórdão nº : 203-09.059

Recorrente : INGÁ VEÍCULOS LTDA.

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE - As alegações de incorreção material devem ser acompanhadas das provas documentais que as demonstrem.
Preliminar rejeitada.

COFINS – NORMA DE EFICÁCIA CONDICIONADA À REGULAMENTAÇÃO - Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, revogada posteriormente pela edição de MP nº 1991-18/2000, previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador. Precedente do STJ – Recurso Especial nº 445.452 - RS (2002/0083660-7).

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.

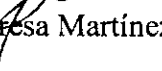
Recurso ao qual se nega provimento.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


Otacílio Damás Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Antônio Augusto Borges Torres, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Imp/cf



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

Recorrente : INGÁ VEÍCULOS 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 01/02/1999 a 31/05/2001.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“(…)

3. Às fls. 07/11, no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, consta, em síntese, descrição fiscal acerca de processos administrativos em que a contribuinte requereu a retificação de Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais –DCTF (Processos nºs 10950.003157/00-76, 10950.003158/00-39 e 10950.003159/00-00) e em que solicitou a restituição ou compensação da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Cofins (Processos nºs 13956.000251/00-20 e 10950.000053/2001-34, este referido como sendo o de nº 13956 .000053/2001-34), em face da disposição do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, revogado pela alínea “b” do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, circunstância que foi objeto do Ato Declaratório da Secretaria da Receita Federal nº 56, de 20 de julho de 2000. Esclarece, ainda, a autoridade fiscal, que, para o ajuste da base de cálculo em relação às vendas de veículos usados e à substituição tributária, foram elaborados, respectivamente, os demonstrativos de fls. 109/110 e 111/114, e que o lançamento de ofício refere-se às diferenças apuradas em relação aos valores declarados, conforme planilhas de fls. 118/120.

4. Tempestivamente, em 18/02/2002, a interessada, por intermédio de representantes regularmente constituídos, procuração à fl. 586, interpôs a impugnação de fls. 560/573, instruída com os documentos de fls. 574/585 e 587/608, cujo teor é sintetizado a seguir.

5. Após descrição narrativa dos fatos, argúi, preliminarmente, inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, ilegalidade do Ato Declaratório SRF nº 56, de 2000, por ofensa ao Princípio da Hierarquia das Leis, e nulidade do feito fiscal, em face de erros cometidos na apuração da base de cálculo.

6. Fundamenta sua alegação de inconstitucionalidade no argumento de que o conceito de faturamento dado pelo art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, está em



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

desacordo com o inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988, não seguindo a definição tradicional de receita bruta, que se refere à atividade-fim da pessoa jurídica, incidindo em inconstitucionalidade.

7. Sob o argumento da hierarquia das leis, acrescenta que, não obstante o questionamento de ordem constitucional, a norma legal permissiva de exclusão, da base de cálculo, dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, não poderia ter seu conteúdo modificado pela norma regulamentadora e nem poderia ser extinta pelo Ato Declaratório SRF nº 56, de 2000, pugnando, assim, pela possibilidade da exclusão referida.

8. No que se refere à argüição de nulidade, por erros cometidos pela fiscalização na apuração da base de cálculo, menciona que não foram excluídos valores referentes a estornos de lançamentos de receitas financeiras, a estornos de devoluções de vendas, a estornos de lançamentos de vendas e a vendas de veículos Sprinter, abrangidas pelo regime de substituição tributária, apresentando, como comprovação desse último item, os documentos de fls. 573/584, relativos a notas fiscais de aquisição e de venda. Pondera que esses erros distorcem a apuração do crédito fiscal, conduzindo à nulidade, por inconsistência, destacando o princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal. Discorre sobre sua inconformidade, asseverando que, à autoridade fiscal, não é permitida a aplicação de critérios não previstos na legislação para, com isso, tentar justificar a exigência da contribuição que inexistiria caso fossem seguidas corretamente as determinações legais. Defende, assim, que a recomposição da ordem jurídica violada deve ser determinada com eficácia *ex tunc*, descabendo a convalidação.

9. Como razão de mérito, defende a possibilidade de exclusão, da base de cálculo da contribuição, dos valores transferidos a outra pessoa jurídica, em face do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, no período de fevereiro de 1999 a 10 de setembro de 2000, em face do prazo de 90 dias de *vacatio legis*, por ter o dispositivo sido revogado apenas em 10/06/2000, pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000. Sustenta que a medida provisória tão-somente importou na revogação da norma, não extinguindo sua eficácia de forma retroativa, o que também não poderia ocorrer pelo Ato Declaratório SRF nº 56, de 2000, tendo em vista o suscitado princípio da hierarquia das leis.

10. Nesse contexto, alega que, não se admitindo a exclusão prevista na Lei nº 9.718, de 1998, estar-se-á ferindo os princípios da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, e o do não-confisco, uma vez que, pela natureza de sua atividade econômica, trabalha com margem de lucro muito baixa, realizando apenas a intermediação de negócios.



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

11. Aduz que os valores referidos nada agregam ao seu patrimônio, considerando não ser justo que sobre eles pague a contribuição. Compara a situação ao tratamento dado à venda de veículos usados pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, citando doutrina acerca dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade e equiparando sua atividade às operações de consignação.

12. Ao final, sintetiza as razões de impugnação, pugnando pelo cancelamento do auto de infração.

13. Ao presente processo, composto de três volumes, encontra-se apensado o de nº 10950.000313/2002-52, relativo a Representação Fiscal para Fins Penais.”

Por meio do Acórdão DRJ/CTA nº 783, de 21/03/2002, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, por unanimidade de votos, não acolheram as arguições preliminares e deram parcial provimento às alegações de mérito da impugnação para considerar o lançamento procedente em parte. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

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

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/2001

*Ementa: AUTORIDADE ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. COMPE-
TÊNCIA.*

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

RAZÃO DE IMPUGNAÇÃO. COMPROVAÇÃO MATERIAL.

São aptas à modificação do lançamento de ofício regularmente efetuado apenas as contestações materiais que, alegadas, forem demonstradas e comprovadas.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS. NORMA DE EFICÁCIA CONDICIONADA À REGULAMENTAÇÃO.

A norma legal que, condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, previa a exclusão da base de cálculo da contribuição de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, tendo sido revogada previamente à sua regulamentação, não produziu efeitos.”



Processo nº : 10950.000288/2002-15

Recurso nº : 121.028

Acórdão nº : 203-09.059

Inconformada, com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso, acompanhado de arrolamento de bens, reiterando os argumentos expostos em sua impugnação, ou seja, alega a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 (ampliação da base de cálculo); da possibilidade da transferência de receitas para outras pessoas jurídicas; dos supostos erros na apuração da base de cálculo; da inobservância dos princípios constitucionais relativos à capacidade contributiva, do não confisco, e da igualdade, levando-se em conta a atividade econômica do contribuinte.

É o relatório



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

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

Tratam os autos, em síntese, das seguintes matérias: em preliminar, nulidade do auto de infração em razão de supostos erros na apuração da base de cálculo; e no mérito, da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 (ampliação da base de cálculo) e inobservância de princípios constitucionais e da transferência de receitas para outras pessoas jurídicas.

Da nulidade do auto de infração

A recorrente repete os argumentos inseridos em sua impugnação, ao invocar a nulidade do lançamento por que a autoridade administrativa teria cometido erros na apuração da base de cálculo da contribuição, por não haver excluído valores referentes a: 1 - estornos de lançamentos de receitas financeiras; 2 - estornos de lançamento de devoluções de vendas; 3 - estornos de lançamentos de vendas; e 4 - exclusão de vendas de veículo Sprinter, abrangidas pelo regime de substituição tributária em relação às contribuições autuadas. Esta última já havia sido atendida pela decisão recorrida e excluída da autuação.

Com muita propriedade, assim se posicionou a autoridade de primeira instância:

“29. De se observar que a impugnante, abstraindo-se da materialidade das incorreções que alega, mas exacerbando seus efeitos, tece comentários acerca de princípios a serem observados no processo administrativo, como o da verdade material e o da legalidade, como mero inconformismo, não apresentando razões concretas para a extensão pretendida aos seus argumentos.

(...) “Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

33. Dessa forma, sob o aspecto do devido processo legal, deve-se conhecer da questão levantada pela impugnante no limite que lhe é aplicável, ou seja, descartando-se a declaração preliminar de nulidade, que assim não é acolhida, e, no mérito, sanando eventual incorreção que, alegada, demonstrada e comprovada, tenha ocorrido no levantamento fiscal.



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

34. Considerando a questão em seu mérito, em relação à alegação de que não foram considerados os “estornos de receitas financeiras, estornos de devoluções de vendas, estornos de lançamento de vendas” e a “ exclusão de vendas de veículos Sprinter, abrangidas pelo regime de substituição tributária”, verifica-se que a interessada trouxe ao processo elementos de prova apenas em relação ao último item, não comprovando e nem mesmo demonstrando a ocorrência dos três primeiros.

35. Nesse contexto, quanto à alegação de incorreção material que não foi comprovada, deve-se observar, quanto aos requisitos da impugnação, que a legislação de regência do processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, dispõe:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I- (...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de tal apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Parágrafo acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997)” (Grifou-se)

36. Como sabido, o dever probante compete a quem faz alegações em seu benefício e, no caso, conforme o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, deve ser plenamente satisfeito juntamente com a impugnação, não assistindo à interessada o direito de, simplesmente, fazer alegações, na tentativa de desviar a lide da situação fática verificada.

37. Por pertinente, traz-se o esclarecimento de Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª Edição, Dialética, São Paulo, 1997):

“(…) o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades

7



Processo nº : 10950.000288/2002-15

Recurso nº : 121.028

Acórdão nº : 203-09.059

e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.” (Grifou-se)

38. Não atendendo ao que determina a lei, a impugnante limita-se a argüir o direito, sem demonstrar ou carrear ao processo provas materiais da efetividade do alegado. Assim, por falta de demonstração e comprovação da materialidade da irregularidade argüida, quanto à suposta não-consideração de estornos de receitas financeiras, estornos de devoluções de vendas e estornos de lançamento de vendas, a ela se deve negar provimento como razão de impugnação.”

Da análise dos autos, verifico ter a contribuinte deixado de apresentar na impugnação e no recurso as provas e os valores numéricos que demonstrem a ocorrência dos aludidos erros de quantificação da base de cálculo, razão pela qual, reiterando as razões de decidir de primeira instância, voto no sentido de rejeitar a nulidade argüida.

No mérito:

a) Da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 (ampliação da base de cálculo) e da inobservância dos princípios constitucionais.

No que diz respeito à ilegalidade da Lei nº 9.718/98 e, conseqüentemente, da inobservância dos princípios constitucionais relativos à capacidade contributiva, do não confisco, e da igualdade, levando-se em conta a atividade econômica do contribuinte, entendo que nenhuma razão assiste à recorrente, uma vez que da análise dos autos verifica-se ter sido aplicada a legislação de regência.

Cumprе observar, ter me curvado ao posicionamento deste Colegiado, que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido que não é foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade das leis, quando, principalmente, sobre a mesma pairam dúvidas. Nesse aspecto, a discussão sobre os procedimentos adotados por determinação das Leis ou sobre a própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração para se inserir na esfera da estrita competência do Poder Judiciário. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor.

Nesse sentido, no que pertine à base de cálculo, reproduzo julgamento do Superior Tribunal de Justiça dando como certa a tributação de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. Senão vejamos:

“Acórdão - RESP 364839 / SC; RECURSO ESPECIAL-2001/0128244-0

Fonte - DJ DATA:16/12/2002 PG: 00294

Relator - Min. ELIANA CALMON (1114)

Ementa - TRIBUTÁRIO - COFINS - LEI 9.718/98 - RECURSO ESPECIAL: FUNDAMENTO INFRACONSTITUCIONAL.



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

1. Não é a tese jurídica em discussão que define se o prequestionamento é ou não de matiz constitucional. O fundamento jurídico do acórdão é que define a querela.
2. Acórdão impugnado que se fundamentou na legislação infraconstitucional e na Constituição.
3. A Lei 9.718/98 manteve, como base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS o faturamento da empresa, nos moldes da LC 70/91, mudando apenas o conceito de faturamento, ao incorporar todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.
4. Faturamento, Receita da Empresa ou Receita Bruta são conceitos sinônimos na dicção do STF (RE 150.755/PE), o que resguarda a Lei 9.718/98 de ter agredido o art. 110 do CTN, por não alterar conceito algum.
5. Recurso especial improvido.

Data da Decisão -19/11/2002

Orgão Julgador - T2 - SEGUNDA TURMA

Decisão - Vistos, relatados e discutidos este autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com a Relatora os Srs. Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz, Paulo Medina e Francisco Peçanha Martins. ”

Consta do VOTO da EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (RELATORA) o seguinte:

“- A Segunda Turma, julgando o REsp 380.188/SC, em 16/05/2002, vencida a Ministra Relatora Eliana Calmon, houve por bem não conhecer do recurso por considerar que o acórdão encontrava fundamento exclusivamente constitucional. (...)

O artigo 97, inciso IV, do CTN dispõe que somente a lei pode estabelecer a base de cálculo de uma exação, sendo certo que a Lei 9.718/98, ao alterar a legislação tributária federal, manteve o faturamento como base de cálculo, como previsto estava na Lei Complementar 70/91. Senão, vejamos:

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (grifo nosso).

O artigo 2º da Lei 9.718/98 tem a redação seguinte:

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.

O que se questiona, no entanto, é a mudança no conceito de faturamento, o que, na visão dos contribuintes, ensejou a alteração da base de cálculo.

E isto porque, os artigos 2º e 3º, § 1º da lei em comento, incorporaram todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica para efeito de incidência da COFINS, inserindo-se no conceito de faturamento.

Pela argumentação, a alteração não poderia ser feita por lei ordinária, primeiro por força de preceito fundamental (hierarquia das leis), o que é absolutamente irrelevante em exame infraconstitucional como o presente. Também se alega que a Lei



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

Complementar 7/70 não poderia ser alterada por lei ordinária, bem assim o Código Tributário Nacional, considerado como lei complementar.

Tenho entendimento no sentido de aceitar pertinente, em nível infraconstitucional, o enfrentamento da tese da hierarquia das leis, sob o pálio da LICC. Entretanto, à mingua de prequestionamento, vedada está a abordagem.

Sob o prisma do artigo 110 do CTN, é possível enfrentar a querela, visto que se alega que a Lei 9.718/98 alterou o conceito jurídico de FATURAMENTO, para nele inserir o conceito de RENDA BRUTA.

O artigo 110 do CTN preconiza a impossibilidade de a lei tributária alterar definição, conteúdo, instituto, conceito e formas do Direito Privado, o que leva à impossibilidade de alterar a lei nova, sub examen, o conceito de FATURAMENTO.

A questão já foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 150.755/PE, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, tendo a Corte Maior entendido que, para fins de tributação, o termo FATURAMENTO corresponde ao conceito de RECEITA DA EMPRESA ou, em outras palavras, RECEITA BRUTA.

Na oportunidade, discutia-se em torno do art. 28 da Lei 7.738/89, que disciplinou a incidência do FINSOCIAL para as empresas prestadoras de serviço.

Após acirrado debate entre os Ministros Marco Aurélio e Mário Velloso de um lado, e Sepúlveda Pertence e Ilmar Galvão do outro, prevaleceu a tese de que RECEITA BRUTA e FATURAMENTO são, em Direito Tributário, utilizados como sinônimos.

É interessante observar, no voto do Ministro Marco Aurélio, o diálogo que se estabeleceu. Para o Ministro Marco Aurélio:

*..., não posso dizer que receita bruta consubstancia sinônimo de faturamento.
(RE citado)*

O Ministro Mário Velloso, na oportunidade, lembrou ao Ministro Marco Aurélio o teor do art. 110 do CTN, lendo em sessão o dispositivo.

Entretanto, o relator, Ministro Sepúlveda Pertence acabou por vencer na tese de que: ... faturamento é igual a receita bruta.

A posição da Corte levou o Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento do RE 150.764-L/PE, a afirmar:

..., na construção da Corte a respeito do significado de receita bruta, aproximando-a de faturamento, se encontra base para a referência ao faturamento das empresas, o mesmo não ocorrendo com a parte final do dispositivo... (...) Assim e, em conclusão, entendo que não houve vulneração alguma ao CTN, arts. 97 e 110, razão pela qual nego provimento ao recurso da empresa. É o voto."

Portanto, tendo em vista ter sido aplicada a legislação de regência, nenhum reparo há de se fazer na decisão de primeira instância.

b) Da transferência de receitas para outras pessoas jurídicas

Pretende a contribuinte a exclusão da base de cálculo da COFINS das receitas transferidas para outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, conforme determinava o inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no período em que este dispositivo legal esteve em vigor, ou seja, durante o lapso de 01.02.1999 a 10.06.2000, quando foi revogado pelo art. 47, inciso IV, da Medida Provisória nº 1.991-18, que foi publicado no Diário Oficial da União do dia 10.06.2000. Sustentou ser inadequado o uso do decreto como instrumento para integrar eventual



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

omissão constante na lei, especialmente no caso concreto, onde do texto legal se extrai os elementos necessários para a aplicação do dispositivo. 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 Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000.

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

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.
2. "In casu", o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.
3. Recurso Especial desprovido.

Data da Decisão - 17/12/2002 - Órgão Julgador - T1 - PRIMEIRA TURMA
Decisão - Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Medina, Luiz Fux e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.”

Pela importância e pela similitude com o aqui julgado, peço vênias 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



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

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."



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

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 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 nº 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:



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

"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 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.



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

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."

No mais, tem-se que inicialmente a Lei Complementar nº 70, de 1991, que instituiu a COFINS, definiu o conceito de faturamento para efeitos de apuração desta contribuição, e, também, estabeleceu os valores que podem ser excluídos do valor tributável, conforme disposto no seu art. 2º.¹

Dessa forma, o fato gerador da COFINS, nos termos da Lei Complementar que a instituiu, é o faturamento mensal, que é representado pela receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Outrossim, pela legislação pertinente, somente podem ser excluídos da base de cálculo valores referentes ao IPI, quando destacado em separado no documento fiscal, as vendas canceladas e as devolvidas e os descontos incondicionais concedidos.

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.

¹ "Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor: a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal; b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente."



Processo nº : 10950.000288/2002-15
Recurso nº : 121.028
Acórdão nº : 203-09.059

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 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.² Assim, é improcedente a pretensão da recorrente de excluir da base de cálculo da COFINS importâncias que hipoteticamente alega ter transferido para terceiros, por não encontrar amparo na legislação, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Em face das considerações acima expostas, rejeito a preliminar alegada e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

² "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.