



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.001557/2001-11
Recurso nº 255.625 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.748 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2010
Matéria DECADÊNCIA PARCIAL. BASE DE CÁLCULO. CONSTRUÇÃO CIVIL. REPASSES PARA SUBEMPREENTEIROS E CUSTOS DE MATERIAIS. OUTRAS RECEITAS EXIGIDAS NOS TERMOS DA LEI 9.718/98.
Recorrente TELAR ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/12/1998, 01/02/1999 a 30/11/2000

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS e da Cofins é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo irrelevante a antecipação do pagamento.

BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999. OUTRAS RECEITAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 1º. INCONSTITUCIONALIDADE. Esta parte da ementa fica a cargo de Dalton, designado relator para a matéria com o meu voto vencido. ELAINE: peço colar a ementa correspondente ao voto vencedor de Dalton, adiante.

CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. CUSTO DE MATERIAIS. INDEDUTIBILIDADE.

No regime cumulativo do PIS Faturamento, em que não é vedada a incidência *bis in idem*, o faturamento das empresas de construção civil corresponde à soma dos valores recebidos pela venda de mercadorias e prestação de serviços, sem dedução dos custos de materiais empregados na obras e serviços.

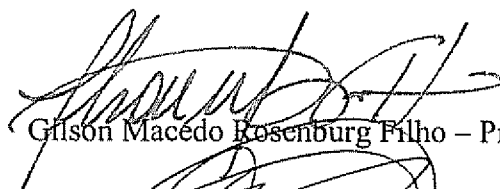
CONSTRUÇÃO CIVIL. PERÍODOS DE APURAÇÃO ATÉ JANEIRO DE 1999. RECEITAS REPASSADAS A SUBEMPREENTEIRAS E SUBCONTRATANTES. EXCLUSÃO APENAS NOS CONTRATOS COM ÓRGÃOS PÚBLICOS.

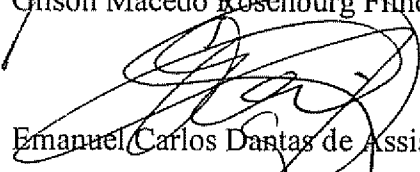
Nos termos da alínea “b” do item 1 da IN SRF nº 126/88, que vigorou até janeiro de 1999, o valor das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratantes pode ser excluído da base de cálculo do PIS, desde que o destinatário do repasse seja contribuinte regular do PIS-Pasep e o contrato de construção por empreitada, subempreitada ou fornecimento a preço pré-determinado de bens ou serviços seja feito com pessoas jurídicas de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. Nos demais contratos, firmados com outras pessoas jurídicas que não os órgãos públicos, o valor das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratantes é indedutível.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos períodos de apuração anteriores a 04/1996; e, por maioria de votos, em afastar a tributação sobre as receitas que não perfazem o conceito de venda de mercadoria ou prestação de serviços. Vencido o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro Miranda .


Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis Relator


Dalton Cesar Cordeiro de Miranda - Redator Designado

EDITADO EM 26/07/2010

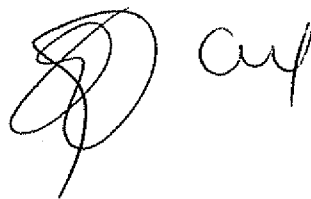
Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça.

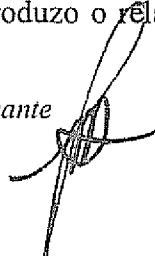
Relatório

O processo trata de auto de infração relativo ao PIS, com ciência em 05/04/2001.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

2 No Termo de Verificação (fls. 14/15), o autuante
informa:





No curso da presente ação fiscal, levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado, ao se proceder aos exames relativos à regularidade dos recolhimentos do PIS, constatou-se que a empresa excluiu, indevidamente, da base de cálculo dessa contribuição os valores relativos aos custos com materiais e subempreitadas. Tal dedução não está amparada na legislação específica, que até fevereiro de 1996 era a LC 7/70 e, a partir de março daquele ano, passou a ser a Lei 9.715/98, que vigorou até janeiro de 1999. A partir de fevereiro de 1999, até hoje, a matéria é regida pela Lei 9.718/99. Durante a vigência da LC 7/70, essa prática não influenciou no quanto foi devido, uma vez que, por ser prestadora de serviços, a base de cálculo era o IRPJ (PIS-Repique e PIS-Dedução). A partir da Lei 9.718/99, inciso III do § 2º do art. 3º, a exclusão dos valores que, computados como receita, fossem transferidos para outra pessoa jurídica (subempreitadas), passaram a ser tratados como passíveis de exclusão. Todavia, esse dispositivo legal, para que pudesse ser aplicado, dependia de regulamentação expedida pelo Poder Executivo, o que não chegou a acontecer. Posteriormente, em 9 de junho de 2000, essa previsão legal foi revogada pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1991-18, tornando ineficaz qualquer dedução da receita bruta realizada ao amparo do dispositivo legal não regulamentado e finalmente revogado. O Ato Declaratório SRF nº 56, de 20 de julho de 2000, ratifica esse entendimento.

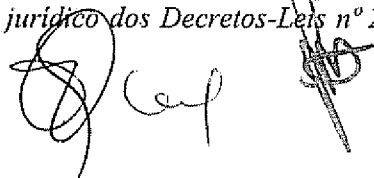
Além do que acima se expôs, verificou-se que o contribuinte, contrariando obrigação prevista no § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, deixou de incluir na base de cálculo, a partir de fevereiro de 1999, o valor de outras receitas, além daquelas decorrentes da prestação de serviços, do que também resultou pagamento a menor da contribuição em tela.

Assim, os valores indevidamente excluídos (materiais e subempreitadas), bem como os não adicionados (outras receitas), servirão de base para a cobrança do PIS recolhido a menor (...).

3. Regularmente cientificada do auto de infração, em 05/04/2001, a contribuinte interpôs impugnação, em 03/05/2001, às fls. 33/62, na qual, em síntese e fundamentalmente, alega que:

3.1. é incabível a constituição do crédito tributário referente ao período de março/1996, em razão da ocorrência da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN);

3.2. a fiscalização efetuou o lançamento do PIS no período de março/96 a dezembro/98 mediante a aplicação da alíquota de 0,65%, incluindo na base de cálculo da referida contribuição valores relativos a exclusões indevidas (materiais e subempreitadas). O Sindicato da Indústria da Construção Civil de Grandes Estruturas no Estado de São Paulo – Sinduscon/SP, representante da categoria econômica da construção civil, incluindo-se aí a requerente, formulou consulta perante a Secretaria da Receita Federal, tendo em vista que antes da retirada do ordenamento jurídico dos Decretos-Leis nº 2.445, de



29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, era permitido às empresas desse ramo de atividade excluir tais receitas da base de cálculo do PIS. Em resposta a essa consulta, foi proferida a decisão nº 10804/DT nº 131/96 pela SRF, que esclareceu que a Instrução Normativa nº 126, de 1988, não havia sido revogada pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições. Ainda que a resposta à consulta não fosse dirigida à entidade representante da classe da qual a impugnante faz parte, o entendimento fiscal nela exarado aplica-se a todas as empresas que estiveram nessa mesma situação naquele período, uma vez que o direito não decorre diretamente da consulta, mas sim da legislação que ela interpreta. De fato, o direito às exclusões em questão estava assegurado pela legislação da época, conforme explicitado pela Instrução Normativa nº 126, de 1988. Portanto, até fevereiro/1999, a impugnante tinha o direito legal, reconhecido inclusive por resposta à consulta fiscal, de excluir da base de cálculo do PIS os valores pagos por materiais e subempreitadas;

3.3. não se pode incluir na base de cálculo do PIS receitas que já serão tributadas – em relação ao mesmo serviço prestado – por outras pessoas jurídicas (as subempreiteiras, no caso). Isso porque um fato impositivo não pode ensejar duas obrigações tributárias equivalentes. Se à base de cálculo do PIS foi incluída a receita repassada a terceiros, esse montante estará sofrendo dupla incidência tributária, pois será base de cálculo usada pelo contribuinte e também pelo terceiro, mas em razão de um único fato impositivo (faturamento relacionado à mesma prestação de serviço);

3.4. quer pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições, que resultaram na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, quer pela Lei nº 9.718, de 1998, as exclusões feitas pela impugnante não são indevidas. Tanto é assim, que a Lei nº 9.718, de 1998, explicitou esse direito em seu art. 3º, § 2º, inciso III. É inquestionável a auto-aplicabilidade da regra contida nesse dispositivo. Tendo em vista que o Poder Executivo não tem competência para revogar leis ou impedir que elas produzam efeitos jurídicos, a conclusão é que tal artigo não foi regulamentado porque totalmente desnecessário qualquer tipo de procedimento burocrático para que o contribuinte exercesse o direito nele previsto. Se assim não fosse, a Medida Provisória nº 1.991, de 14 de dezembro de 1999, não teria se preocupado em revogar expressamente esse dispositivo;

3.5. mesmo admitindo que uma medida provisória (MP nº 1.991-18, de 9 de Junho de 2000) poderia revogar o disposto no inciso III, do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, ocorre que não foi observada a anterioridade nonagesimal prevista no § 6º do art. 195 da Constituição Federal;

3.6. o Ato Declaratório nº 56, de 2000, não é lei, não tem força de lei e não é fundamento jurídico válido para embasar um lançamento tributário, devendo restringir-se à sua função de norma regulamentar. É patente a ilegalidade material desse ato, uma vez que feriu o disposto na própria lei que pretendeu disciplinar;



3.7. o que a impugnante fatura para transferir a terceiros não é receita e, portanto, não pode ser incluído no cálculo de sua obrigação tributária por ofender o princípio da capacidade contributiva e também da personalidade;

3.8. a Lei nº 9.718, de 1998, é inconstitucional, porque com o alargamento da base de cálculo do PIS pretendeu revogar dispositivo de lei que lhe é hierarquicamente superior. Além disso, a modificação veiculada por essa lei, à época em que foi efetuada, não encontrava respaldo na Constituição Federal.

4. Em 29/04/2004, o processo foi encaminhado em diligência no intuito de se apurar quais valores excluídos pela autuada da base de cálculo do PIS referiam-se a repasses à subempreiteiras relativos a obra ou serviço contratado com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. Em consequência, a autuada apresentou o demonstrativo de fl. 294 e o auditor fiscal assim conclui a diligência:

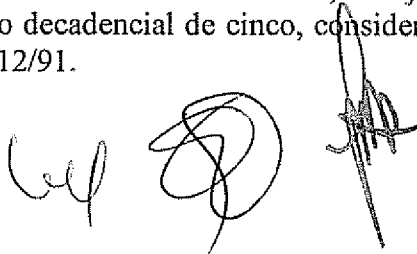
Em resposta à intimação, a fiscalizada nos apresentou uma planilha demonstrativa (fl. 294) indicando as deduções mensais das bases de cálculo do PIS, subdividindo entre os valores referentes às receitas das subempreiteiras e dos valores das deduções de materiais. Informa também que nos períodos em questão a empresa optou por não diferir os valores a receber das empresas públicas, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, razão pela qual a planilha apresentada não contempla a demonstração dos respectivos valores.

Analisando os livros fiscais, contatamos que a fiscalizada, no período examinado, não excluiu das bases de cálculo do PIS e nem do IRPJ os saldos das contas a receber relativo às receitas de serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

5. Cientificado do relatório final da diligência, em 09/11/2004, a contribuinte não se manifestou.

A 5ª Turma da DRJ, levando em conta o resultado da diligência, julgou o lançamento procedente em parte para excluir da base de cálculo os valores repassados a subempreiteiras, em obra ou serviço contratado com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, amparando-se para tanto no item 1 da Instrução Normativa SRF nº 126, de 1988, bem como na Solução de Divergência Cosit nº 17, de 20 de dezembro de 2001. Para calcular os valores do PIS excluídos a DRJ partiu dos montantes constantes da coluna "Subempreiteiras", do relatório elaborado pela diligência (fl. 294), conforme demonstrado na planilha que integra o voto da decisão recorrida (fls. 310/311).

No mais, não conheceu de argumento de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, por reputar a matéria reservada ao Judiciário, e rejeitou as outras alegações da Impugnação, inclusive a do prazo decadencial de cinco, considerando-o de dez anos a teor do que dispõe o art. 45 da Lei nº 8.212/91.



No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte insiste na improcedência total do lançamento, repisando as alegações atinentes à decadência, à exclusão dos valores de subempreitada e do custo dos materiais empregados na execução dos serviços prestados a órgãos públicos, e à não inclusão das outras receitas tributadas nos termos do alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, argüindo em relação a este parágrafo a inconstitucionalidade declarada pelo STF no RE Nº 390.480-5, dentre outros.

Na peça recursal a contribuinte não mais se refere ao inc. III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, revogado pela MP nº 1.991-18/2000.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

As matérias a tratar dizem respeito ao seguinte: decadência, na qual assiste razão à Recorrente e a decisão recorrida merece reforma; exclusão (ou não) dos valores de subempreitada e do custo dos materiais empregados na execução dos serviços prestados a órgãos públicos; e tributação (ou não) das outras receitas, exigidas nos termos do alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

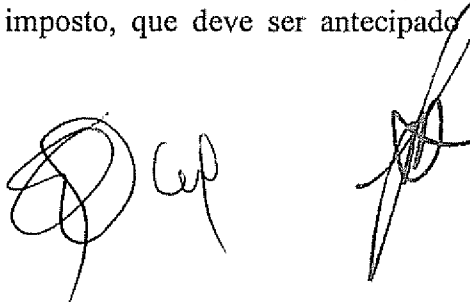
DECADÊNCIA

No trato da decadência deve ser aplicada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91. Assim, resolvida a polêmica pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento da Cofins e do PIS há de ser regulado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Considero que o termo inicial ou *dies a quo* do prazo decadencial é contado sempre da ocorrência do fato gerador, tenha havido ou não a antecipação de pagamento exigida referida no art. 150 do CTN.

No caso destes autos houve pagamento antecipado referente ao período de apuração decaído (ver fl. 09). Destaco a existência de pagamentos da Contribuições antes da ação fiscal por conhecer divergência antiga deste Colegiado, no qual alguns conselheiros interpretam haver necessidade do pagamento antecipado, sob pena de deslocamento do termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte (em vez de do fato gerador, como considero).

Neste ponto importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.



Lembro, por oportuno, o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

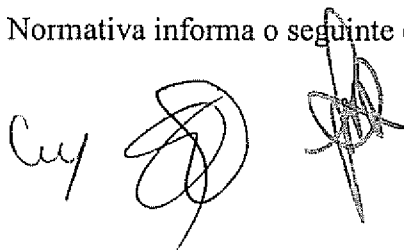
Conforme os fundamentos acima, e porque a ciência do Auto de Infração se deu em 05/04/2001, estão decaídos os fatos geradores anteriores a abril de 1996, que na situação em tela atinge o período de apuração 03/1996.

EXCLUSÕES DOS VALORES DE SUBEMPREITADA E DO CUSTO DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS A ÓRGÃOS PÚBLICOS

A Recorrente defende que sejam excluídos da base de cálculo os valores repassados a subempreiteiras e os do custo dos materiais empregados na execução dos serviços, nos períodos de apuração até fevereiro de 1999 (antes da Lei nº 9.718/98, que entrou em vigor em março de 1999). A DRJ, por sua vez, deu provimento parcial para excluir da base de cálculo os valores repassados a subempreiteiras, em obra ou serviço contratado com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, e rejeitou a pretensão de exclusão dos materiais, em obra com qualquer contratante.

Diante da legislação que serve de supedâneo legal à IN SRF nº 126/1988 a melhor interpretação está com a instância recorrida, e por isto não assiste razão à Recorrente.

Referida Instrução Normativa informa o seguinte (negritos acrescentados):



CONSIDERANDO o disposto nos parágrafos 3º e 4º do artigo 10, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no inciso I do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e no art. 11 do Decreto-Lei nº 2.429, de 15 de abril de 1988, Resolve:

1. Na apuração da receita operacional bruta para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep e para o Programa de Integração Social – PIS, serão observados os seguintes procedimentos:

a) nos contratos de construção por empreitada, subempreitada ou fornecimento a preço pré-determinado de bens ou serviços feitos com pessoas jurídicas de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá excluir da base de cálculo a parcela da receita ainda não recebida; a parcela excluída será computada na receita operacional bruta do mês do seu efetivo recebimento;

b) o valor das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratantes poderá ser excluído da base de cálculo da contribuição, desde que o destinatário do repasse seja contribuinte regular do PIS-Pasep,

Apesar de o item “b” não dizer expressamente que trata dos contratos com órgãos públicos referidos no item “a”, a legislação que lhe serve de supedâneo legal evidencia que os dois itens cuidam de tais contratos. Observe-se os parágrafos 3º e 4º do artigo 10, do Decreto-Lei nº 1.598, cuja redação é a seguinte:

Art 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

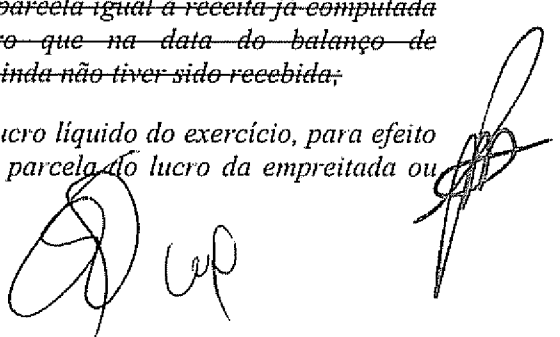
(...)

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

~~a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela igual à receita já computada na determinação do lucro que na data do balanço de encerramento do exercício ainda não tiver sido recebida;~~

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou



fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; (Redação dada pelo art. 1º, I, Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

§ 4º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o § 3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.

Em linha com a interpretação ora adotada menciono novamente a Solução de Divergência Cosit nº 17, de 20 de dezembro de 2001, já considerada pela DRJ. Fundamentada exatamente na IN nº 126, de 1988, essa Solução conclui o seguinte (sublinhado acrescentado):

10. Em face do exposto, e entendendo que não há divergência de mérito, embora tal ilação possa ser feita tendo em vista os estritos termos das ementas das decisões recorridas, mantenho inalteradas as decisões questionadas, esclarecendo ao recorrente que:

a) quanto aos fatos geradores ocorridos até a data de 31 de janeiro de 1999, o valor das receitas repassadas às subempreiteiras e subcontratadas, previsto na alínea “b” do item 1 da IN SRF nº 126/88, de 1988, só poderá ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, se o destinatário for contribuinte regular dessa contribuição, e na hipótese de a obra ou serviço ter sido contratado com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

b) a partir do dia 1º de fevereiro de 1999, o valor pago, repassado ou transferido para outra pessoa jurídica, mesmo que decorrente de subempreitada ou subcontratação de obra ou serviço contratado com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, integra o faturamento (receita bruta) mensal do contribuinte, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep. (destaques do original)

Observo que nem mesmo a decisão nº 10804/DT nº 131/96, da Disit da 8ª Região Fiscal da SRF, mencionada pela Recorrente, ampara seu pleito, pois apenas esclareceu que “os procedimentos estabelecidos nas letras *a* e *b* da Instrução Normativa SRF nº 126/88 se aplicam para a determinação da base de cálculo do PIS/Pasep” (ementa, conforme cópia à fl. 79).

Quanto aos materiais, inexistente qualquer previsão para deduzir o seu custo do PIS em questão. Há, na situação em tela, incidência *bis in idem* ou em cascata – *bis*, repetição, *in idem*, sobre o mesmo –, que como se sabe não é vedada no sistema constitucional brasileiro, exceto nas hipóteses de competência residual da União, do IPI, do ICMS (art. 154, I; 153, § 3º,

II; e 155, § 2º, I, ambos da Constituição Federal) e, mais recentemente, do PIS e Cofins não-cumulativos, hipótese esta que não se aplica à situação em tela.

Antes de finalizar este tópico, e apesar de a Recorrente não mais fazer menção ao inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ressalto que o dispositivo foi revogado sem que tenha tido qualquer eficácia, por não ter sido regulamentado. O STJ, a referendando o Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal nº 56, de 20/07/2000 - segundo o qual o mencionado inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, tendo sido revogado pelo art. 47, V, "b", da MP nº 1.991-18, de 09/06/2000, atual MP 2.158-35, de 24/08/2001 -, não produziu eficácia no período em que vigente, decidiu o seguinte:

*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.

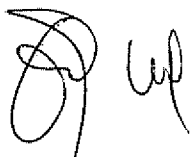
3. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 445.452 - RS (2002/0083660-7) - DJ de 10/03/2003, Relator Min. José Delgado).

OUTRAS RECEITAS, EXIGIDAS NOS TERMOS DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO PROMOVIDO PELO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.

Os valores que, a partir de fevereiro de 1999, foram computados na base de cálculo com amparo no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 estão discriminados na planilha de fl. 17, coluna "OUTRAS RECEITAS".

Tenho para mim que a tributação desses valores deve ser mantida, porque aqui não deve ser afastada, ainda, a eficácia do citado § 1º. Como a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarada na via incidental - Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273, 390.840 e 346.084, especialmente -, cujos efeitos não são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade.


10

Outras alternativas, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, são as seguintes: edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006; súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73/1993; e parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/1993.

Nos termos dos arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último, da Constituição Federal, somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, sendo que no âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (parágrafo único do art. 4º referido Decreto, cuja interpretação não pode ser dissociada nem do *caput* desse artigo, nem do art. 1º, incluindo respectivos parágrafos, do Decreto em comento).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie, de forma definitiva e em decisão com efeitos *erga omnes*. Neste sentido já informa, inclusive, o 62, I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, repetindo o art. 49, parágrafo único, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. No Regimento mais antigo dos Conselhos de Contribuintes, a norma em tela consta do art. 22-A (Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002).

Apesar de o último Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, no seu art. 49, parágrafo único, inc. I, à igualdade do o 62, I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, introduzir redação que não mais se refere, expressamente, à **ação direta** de inconstitucionalidade – ao contrário do Regimento mais antigo, cujo art. 22-A, parágrafo único, inc. I, ao mencionar a possibilidade deste órgão administrativo afastar lei declarada inconstitucional, se referia expressamente à ação direta -, não vejo relevância na alteração. É que os regimentos internos, sejam os antigos ou o atual, hão de ser interpretados em conjunto com o Decreto nº 2.346/97. Neste, por sua vez, inexistente qualquer autorização para aplicação de inconstitucionalidade declarada na via incidental (cujos efeitos são *inter partes*, cabe ressaltar), antes de Resolução do Senado Federal ou de pronunciamento do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

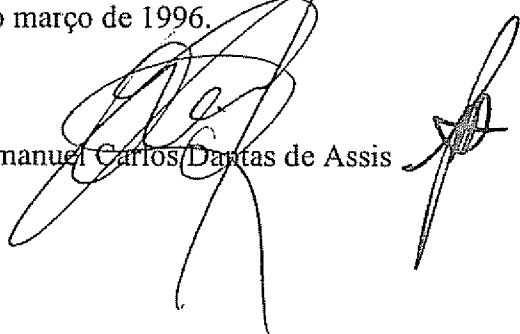
A norma extraída do três Regimentos Internos acima mencionados é única. A expressão “ação direta” não precisava constar da redação mais antiga, tanto quanto sua omissão nas redações do Regimento Interno do CARF e no último Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes é irrelevante. É assim porque, antes como agora, não há outorga, por meio de lei, de competência a este órgão julgador administrativo para aplicar inconstitucionalidade declarada na via incidental, exceto após um dos pronunciamentos acima mencionados.

Aos que dão relevância à redação do Regimento Interno atual, ao ponto de verem nele autorização para aplicar, de forma ampla, inconstitucionalidade incidental, sublinho que portaria ministerial nunca poderia ir a tanto. Se a partir da Portaria MF nº 147/2007 os Conselhos de Contribuintes passaram a ter poder para aplicar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 – o que teria continuado com o atual Regimento do CARF - é porque já tinham antes. Tal poder há de ser visto noutro ato legal, nunca no ato infralegal que é o Regimento Interno.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento parcial para, em face da decadência, cancelar o período de apuração março de 1996.

Emanuel Carlos Dantas de Assis



Voto Vencedor

Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Redator Designado

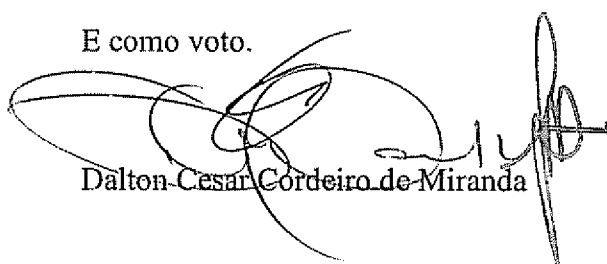
Com a devida vênia, ousou divergir do nobre Conselheiro relator, Emanuel Carlos Dantas de Assis, pois que entendo a possibilidade deste Colegiado declarar a inconstitucionalidade do parágrafo 1, do artigo 3, da Lei n. 9718 de 1998 (alargamento da base de calculo para o PIS e a COFINS).

E assim o faço amparado em disposição regimental do CARF e, no fato de que a matéria em debate (dispositivo normativo guerreado) foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em repercussão geral, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 585.235 – Q (Ministro relator Cezar Peluso), o que efetivamente lhe dá caráter de decisão definitiva, vez que sequer regulamentada em sua exatidão o tema repercussão geral e a possibilidade de revisão da mesma, não obstante o quanto já previsto no CPC.

A propósito, tranqüilo estou ainda quanto ao fato de que tal declaração ainda esteja sujeita a formalização de Proposta de Sumula Vinculante (PSV 22) por aquela Corte Suprema, e assim o consigno, pois os Ministros membros da Comissão de Jurisprudência expressamente registraram que não haverá alteração meritória daquela declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1, do artigo 3, da Lei n. 9718 de 1998, mas tão somente de sua modalidade formal.

Assim, voto em dar provimento ao recurso voluntário interposto para, quanto afastar a tributação das receitas objeto da autuação e que estariam alcançadas pelo parágrafo 1, do artigo 3, da Lei n. 9718 de 1998.

E como voto.



Dalton Cesar Cordeiro de Miranda