



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

Processo nº 13888.000582/2001-27
Recurso nº 137.817 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.022 – 3ª Turma Especial
Sessão de 06 de julho de 2009
Matéria COFINS E PIS - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente CONSTRUTORA CATAGUÁ LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999, 01/02/2000 a 30/06/2000

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999, 01/02/2000 a 30/06/2000

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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior esquerdo da página.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


ALEXANDRE KERN
Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Ivan Allegretti, Hélcio Lafetá Reis e Daniel Maurício Fedato.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Henrique Martins de Lima.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (fls. 85 a 100) interposto pelo recorrente acima qualificado, contra o Acórdão nº 14-12.944, de 5 de junho de 2006, da DRJ/RPO, fls. 73 a 79, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999, 01/02/2000 a 30/06/2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE RECEITAS TRANSFERIDAS A OUTRA PESSOA JURÍDICA.

A dedução da base de cálculo da Cofins, no período de competência de 1º fevereiro de 1999 a 10 de junho de 2000, de valores contabilizados como receitas, posteriormente transferidos para outra pessoa jurídica, dependia da regulamentação pelo Poder Executivo da norma então vigente que previa tal exclusão e também da comprovação de que os valores excluídos foram de fato transferidos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999, 01/02/2000 a 30/06/2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE RECEITAS TRANSFERIDAS A OUTRA PESSOA JURÍDICA.

A dedução da base de cálculo da contribuição para o PIS, no período de competência de 1º fevereiro de 1999 a 10 de junho de 2000, de valores contabilizados como receitas, posteriormente transferidos para outra pessoa jurídica dependia da regulamentação pelo Poder Executivo da norma então vigente que previa tal exclusão e também da comprovação de que os valores excluídos foram de fato transferidos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/1999, 01/10/1999 a 31/12/1999, 01/02/2000 a 30/06/2000 Ementa: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.

A homologação de compensação de débito fiscal efetuada pelo próprio sujeito passivo, mediante entrega de declaração de compensação (Dcomp), depende da comprovação da certeza e liquidez dos indêbitos fiscais utilizados por ele.

INTIMAÇÃO ENDEREÇAMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa, nesta fase do processo as notificações e intimações devem ser endereçadas ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo.

Solicitação Indeferida”.

Em 15/05/2001, Construtora Cataguá Ltda. formulou os pedidos de fls. 01 e 02, requerendo a restituição dos seguintes montantes: R\$ 3.960,67 (três mil novecentos e sessenta reais e sessenta e sete centavos) e R\$ 23.516,10 (vinte e três mil quinhentos e dezesseis reais e dez centavos), referentes, respectivamente, ao PIS e à Cofins incidentes sobre receitas que teriam sido transferidas a outra pessoa jurídica e que não foram deduzidas da base de cálculo dessas contribuições no período de competência de 1999 a junho de 2000, nos termos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 2º, III. Cumulativamente, o requerente declarou a compensação do direito creditório almejado com débitos fiscais de sua responsabilidade (fl. 03). Para comprovar os indêbitos e os montantes reclamados, anexou ao seu pedido as planilhas de fls. 05 a 07 e as cópias dos DARFS de fls. 12 a 1.

A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Piracicaba, SP, indeferiu a solicitação e não homologou a compensação declarada, nos termos do Despacho Decisório nº 03, de 04/01/2006, fls. 44 a 49, sob o fundamento de que a aplicação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, posteriormente revogado por meio da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, art. 47, inciso 4º, alínea “b”, dependia de regulamentação do Poder Executivo, o que, no entanto, jamais aconteceu. A DRF aventou ainda o Ato Declaratório nº 56, de 20 de junho de 2000.

Sobreveio a Manifestação de Inconformidade das folhas. 59 a 68, por meio da qual, em síntese, pugna pelo reconhecimento de seu direito de deduzir da base de cálculo do PIS e da Cofins valores computados como receitas e posteriormente transferidos para outra pessoa jurídica. Repisando os mesmos argumentos expedidos no Despacho Decisório, a DRJ-RPO/1ª Turma julgou a reclamação improcedente e manteve o indeferimento da solicitação e a não-homologação das compensações declaradas, nos termos do acórdão cuja ementa foi acima transcrita.

Vem agora o requerente, em sede de recurso voluntário, após resumir os fatos relacionados com seus pedidos de restituição e suas declarações de compensação, insistir no seu direito à repetição do que considera indébito tributário, sob o argumento fundamental de que o contribuinte não pode ser prejudicado pela omissão do Poder Executivo em regulamentar o inc. III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Invoca doutrina e jurisprudência em seu socorro.

A exemplo do que já havia feito na sua reclamação, discorreu sobre a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que trata da não-cumulatividade das referidas contribuições e sobre a Instrução Normativa SRF nº 126, de 1988, que, durante sua vigência, permitia a exclusão da base de cálculo do PIS dos valores repassados a sub-empreiteiras. Entende que a referida IN foi “recepcionada” pela Lei nº 9.718, de 1998, por não ser com ela incompatível.

Na continuação, retoma a discussão sobre o conceito de faturamento e a ampliação da base de cálculo dessas contribuições promovida pela Lei nº 9.718, de 1998, concluindo por sua inconstitucionalidade e invalidade.

No que diz respeito às compensações declaradas, repisa a base legal que as amparou, em especial, o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, para argumentar que a as mesmas não dependem de prévia autorização do Fisco, bastando que se cumprissem as determinações do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002. Anexa à peça recursal farta documentação (fls. 108 a 164).

Pugna pela reforma da decisão de piso para o efeito de ser reconhecido o seu direito creditório, com a consequente homologação das compensações.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 85 a 100 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO nº 14-12.944, de 5 de junho de 2006.

A espécie litigiosa em apreço remete à discussão em que se pretende conferir eficácia ao inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, sem que esse tenha sido regulamentado pelo Poder Executivo.

O referido dispositivo legal, enquanto vigente, determinava, *in litteris*:

“Art. 3º (...)

(...)

§ 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.”. (grifei)

Portanto, apesar dos argumentos contrários do recorrente, verifica-se que a norma legal, inequivocamente, encontrava-se com sua eficácia condicionada à regulamentação

pelo Poder Executivo, no que concerne à exclusão da base de cálculo da contribuição de valores que, uma vez computados como receita, houvessem sido posteriormente transferidos para outras pessoas jurídicas.

Irrelevante, na espécie, a premissa de que a regulamentação não poderia alterar o conteúdo da lei. O que se deve considerar, aliás, foi a lei que assim o quis, é que o dispositivo normativo não tinha o atributo da auto-executoriedade, e, enquanto não expedido o ato regulamentador, embora vigente, o preceito legal não poderia produzir efeitos.

Ademais disso, verifica-se que o dispositivo em apreço, sem que sequer tenha sido regulamentado, foi expressamente revogado pelo inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não tendo, assim, produzido qualquer efeito no curso de sua vigência.

Nesse sentido, aliás, o Ato Declaratório SRF nº 56, de 2000, apresenta os mesmos irrefutáveis fundamentos:

"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 :

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." (grifei)

A declaração acima, de outra parte, vai ao encontro do que tem decidido os tribunais. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por exemplo, a despeito de, em alguns de seus julgados, ter exarado o entendimento de que a falta de regulamentação do dispositivo em tela não poderia prejudicar os contribuintes, decidiu, também, que os custos dos serviços subempreitados não se encontram abrangidos pela hipótese discutida, conforme demonstra o aresto abaixo reproduzido:

"TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. ART. 3º, § 2º, III, LEI Nº. 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. GASTOS COM SERVIÇOS SUBEMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O regulamento a ser expedido pelo Poder Executivo para possibilitar a aplicação do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, não poderá contrariar o referido dispositivo, apenas explicitá-lo. O contribuinte não pode sofrer prejuízos em face da ausência de regulamentação do dispositivo em questão, razão pela qual é possível deduzir da receita bruta, para fins de

determinação da base de cálculo da contribuição, os valores que, computados como receita, foram transferidos a outras pessoas jurídicas.

2. No entanto, não são passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores repassados a outras pessoas jurídicas, decorrentes de pagamentos de custos operacionais diretos e indiretos da empresa, inclusive os gastos com serviços subempreitados.

3. A base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS consiste no faturamento ou receita bruta, conceito que contempla a 'totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para a receita'.

4. A definição de receita bruta abrange todos os ingressos financeiros decorrentes da realização das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, inclusive os decorrentes de pagamentos de custos operacionais diretos e indiretos da empresa vendedora de mercadorias ou prestadora de serviços.

5. A dedução de determinadas importâncias, seja a título de tributos, seja a título de transferências a outras pessoas jurídicas, por exemplo, na omissão de previsão legislativa expressa, viola o § 6º do art. 150 da CF/88." (Tribunal Regional Federal da 4ª Região; Apelação Cível nº 2000.70.01.007299-0/PR; Apelante: Emisa Eng. de Montagens Industriais Ltda.; Apelada: União Federal; Sessão de 04/11/2003)." (grifei)

De outra parte, no âmbito da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência dominante tem sido firmada no sentido de que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, constituía norma de eficácia limitada e que, em face da falta de regulamentação, não produziu efeitos, como ilustram os seguintes julgados:

"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 Legislatura, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem'.

2. A lei nº 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 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 nº 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 desprovido." (STJ, Primeira Turma; REsp nº 518.473/RS; DJ de 19/12/2003)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DEPENDENTE DEREGLAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000.

I - O comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 estabelecia a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, das receitas transferidas a outras pessoas jurídicas, a depender de normas regulamentares do Poder Executivo.

II - Com a edição da Medida Provisória nº 1.991-18/2000, o dispositivo em comento foi retirado do mundo jurídico, antes mesmo de produzir os efeitos pretendidos. Portanto, embora vigente, não teve eficácia, já que não editado o decreto regulamentador.

III - Recurso especial improvido." (STJ, Primeira Turma; REsp nº 512.232/RS; DJ de 20/10/2003)

Dessa forma, é de se negar provimento à pretensão da impugnante no sentido de conferir eficácia ao dispositivo legal que, não tendo o atributo da auto-executoriedade, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, sem que sequer houvesse produzido efeitos no curso de sua vigência, haja vista o fato de não ter sido regulamentado pelo Poder Executivo.

Sem amparo legal para a exclusão da base de cálculo pretendida pelo requerente, ora recorrente, não há falar em indébito tributário, no que procedeu corretamente a autoridade administrativa, ao não deferir a solicitação e não homologar a compensação, e a DRJ-RPO/1ª Turma, ao ratificar tais decisões.

Conclusões

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2009.


ALEXANDRE KERN