MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 28 / 01 / 2004
Rubrica

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13907.000401/2001-97
Recurso nº : 122.574
Acórdão nº : 202-14.856

Recorrente : GRALHA AZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESTOFADOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

PIS/PASEP. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. Incabível a exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos à aquisição de mercadorias, insumos e serviços necessários à fabricação de produtos posteriormente vendidos no nome da própria empresa.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **GRALHA AZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESTOFADOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt e Raimar da Silva Aguiar. Esteve presente ao julgamento o Dr. Daphnis Lelex Pacheco Junior, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr

Processo nº : 13907.000401/2001-97
Recurso nº : 122.574
Acórdão nº : 202-14.856

Recorrente : GRALHA AZUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESTOFADOS LTDA.

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, que a seguir transcrevo:

"Trata o processo de pedido de restituição/compensação da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), fl. 01, protocolizado em 05/12/2001, planilha fl. 11, no valor total de R$ 28.061,63 (vinte e oito mil, sessenta e um reais e sessenta e três centavos), atinente às contribuições recolhidas sobre valores que computados como receitas teriam sido transferidos a outras pessoas jurídicas no período de 02/1999 a 08/2000, a teor do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

2. Às fls. 12/20, encontram-se as razões do pedido, onde a contribuinte aduz que o dispositivo no qual embasa seu pedido teria sido revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de julho de 2000, publicada em 10/06/2000, a qual, por implicar em majoração dos tributos, só pôde produzir efeitos 90 (noventa) dias após publicada; assim, durante a vigência da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, a base de cálculo é a receita auferida pela empresa, deduzido porém o montante transferido para outras pessoas jurídicas, correspondente às aquisições de mercadorias, serviços e impostos, e com embasamento no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, requer a homologação da compensação, dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS, com débitos vencidos, se houverem, e compensação com débitos futuros ou vincendos, a serem protocolizados oportunamente, de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF).

3. Além dos documentos mencionados, instruem o pedido, no essencial: às fls. 02/08, Darf - Documento de Arrecadação de Receitas Federais relativos a recolhimentos do PIS (código 8109); às fls. 09/10, respectivamente, relação de faturamento e de compras inerentes aos períodos mencionados; à fl. 11, demonstrativo do valor a restituir do PIS, corrigido até 30/11/2001; às fls. 21/22, declaração da requerente, respectivamente, de que não tem ação judicial discutindo a matéria e de que não compensou os valores ora discutidos com outros débitos; às fls. 23/30 e 31, cópias, respectivamente, dos documentos societários da empresa e do seu cartão CNPJ; à fl. 32, cópia de documento pessoal de representante legal da empresa; às fls. 33/52, cópias, respectivamente, do Demonstrativo do Resultado do Exercício e do Balanço Patrimonial da empresa, anos 1999 e 2000.

4. Em 29/07/2002, o pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal em Londrina/PR, despacho decisório às fls. 54/56, por entender que não há previsão legal para dedução da base de cálculo da

contribuição ao PIS de valores aplicados na aquisição de mercadorias e insumos ou em serviços necessários ao desenvolvimento da atividade da empresa; ressaltou ainda que, mesmo que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, tivesse sido regulamentado pelo Poder Executivo não se aplicaria ao presente caso, uma vez que o referido dispositivo trata de valores que tenham sido computados como receita e transferidos para outra pessoa jurídica, e não de valores relativos às compras efetuadas no período, não computados como receita.

5. Dessa decisão a interessada tomou ciência em 10/08/2002, conforme cópia do Aviso de Recebimento (AR) de fl. 58.

6. Inconformada com a decisão proferida a interessada interpôs, tempestivamente, em 14/08/2002, manifestação de inconformidade a esta Delegacia de Julgamento, fls. 59/74, cujo teor é sintetizado a seguir:

- *após destacar sua atividade econômica, onde diz ser uma fábrica de móveis, que transfere (vende) para outras pessoas jurídicas tudo aquilo que produz, alega que, por não ter excluído da base de cálculo do PIS os valores aplicados na aquisição de mercadorias, insumos e serviços, durante o período de 02/1999 a 08/2000, apesar de existir previsão legal para isto, teve seu pedido negado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), justamente, sob a alegação de que não há previsão legal para dedução da base de cálculo da contribuição ao PIS de valores aplicados na aquisição de mercadorias e insumos ou em serviços necessários ao desenvolvimento da atividade da empresa; aduz, que a SRF está cometendo um tremendo equívoco pois, no seu entender, desde 02/1999, se encontra sujeita ao recolhimento do PIS pela Lei nº 9.718, de 1998;*

- *diz ainda que, sem entrar no mérito da inconstitucionalidade da equiparação dos conceitos de faturamento e de receita bruta pela Lei nº 9.718, de 1998, convém questionar se a base de cálculo do PIS pode ser regulada por intermédio de normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo e o que seriam essas normas regulamentadoras; após isso, passa a discorrer sobre a base de cálculo do PIS e suas exclusões, transcrevendo os arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º, III da Lei nº 9.718, de 1998, e conclui que o inciso III deixa clara a intenção do legislador em atribuir o caráter não-cumulativo para as contribuições do PIS e da Cofins, na medida em que define a base de cálculo das referidas contribuições com a exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas;*

• aduz que esses dispositivos legais modificaram o caráter cumulativo do PIS e da Cofins, moldando as referidas contribuições às orientações de princípios maiores contidos na Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 (CF, de 1988);passa, em seguida, a discorrer sobre a violação de seus direitos pelo fato de não poder realizar as mencionadas exclusões no período em que vigeu a lei, tendo em vista a ardilosa manobra executada pela União mediante o Ato Declaratório SRF nº 56, de 20 de julho de 2000; diz que a CF, de 1988, e o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), elencam as normas aplicáveis ao direito tributário, e que as fontes do direito tributário se constituem em fontes reais e materiais;

• passa a narrar sobre as fontes do direito apresentando, pela ordem, um quadro exemplificativo do processo legislativo e da legislação tributária e diz ser inadmissível que um ato declaratório se sobreponha a uma lei ordinária e mesmo a preceitos constitucionais, como o direito de propriedade; a título de argumentação diz que, num embate entre fisco e contribuinte, travado à luz de uma ordem jurídico-constitucional que caracteriza o Estado Democrático de Direito e estabelece os direitos fundamentais, inclusive proteção do direito de propriedade, deve prevalecer o entendimento que maior proteção confira ao contribuinte, pois é esse o verdadeiro sentido da supremacia do interesse público a ser protegido;

• na seqüência, procura fazer um quadro comparativo entre uma lei ordinária (no caso a Lei nº 9.718, de 1998) e um ato administrativo (AD-SRF nº 56, de 2000), destacando que os princípios da vedação do enriquecimento ilícito e o da honestidade são basilares no convívio harmônico em sociedade, além de que não se aplicam, apenas, à cidadania e às pessoas físicas, mas também nas relações entre as pessoas jurídicas e o Poder Público; comenta sobre o equilíbrio de uma relação jurídica e diz que a imposição contida no ato declaratório ora atacada mostra-se totalmente alheia e contrária aos princípios da finalidade e da razoabilidade que envolvem a atividade administrativa e os objetivos da Lei nº 9.718, de 1998; nesse sentido transcreve lição de Celso Antônio Bandeira de Melo inCurso de Direito Administrativo, 5ª edição;

• discorre sobre a violação ao princípio da legalidade, destacando, dentre outros, os princípios da isonomia e da

capacidade contributiva, na visão de Aliomar Baleeiro, com referência aos arts. 97, IV e 150, I da CF, de 1988, que tratam, respectivamente, da competência exclusiva da lei para fixar a base de cálculo de tributo e das limitações ao poder de tributar; diz que não se pode definir a base de cálculo do PIS por intermédio de normas editadas pelo Poder Executivo, devendo ser aplicada, imediatamente, a sistemática da não-cumulatividade, instituída pela Lei nº 9.718, de 1998;

• diz ser desnecessária norma prévia (regulamentação) além do dispositivo legal, uma vez que a regulamentação jamais poderá obstar o exercício do direito – dedução da parcela da receita transferida para outras pessoas jurídicas- mas, poderá tão-somente prescrever as características formais do seu exercício, se assim for julgado oportuno pelo Poder Executivo; discorre sobre o assunto, argumentando que o ato executivo não pode, a título de regulamentar a lei, limitar a abrangência ali contida e, após transcrever lição de Roque Carrazza, conclui que, ao se admitir que a dedução pretendida condiciona-se à existência de norma da Administração, atribui-se ao Poder Executivo a competência de deliberar sobre a vigência ou não de lei, de acordo com sua exclusiva conveniência;

• após se referir a alguns tipos de compensação (arts. 1009 e 439, respectivamente, dos Códigos Civil e Comercial), passa a discorrer sobre a compensação no campo da legislação tributária, citando o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, que trata da compensação mais específica, ou seja, dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e o art. 170 do CTN, que trata da compensação mais ampla; afirma, que as duas normas convivem no sistema sem qualquer conflito, uma vez que a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou específicas, a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior;

• quanto ao direito à compensação, tratando-se de contribuição sujeita a lançamento por homologação, defende ser procedimento de sua iniciativa, independente de prévia manifestação do fisco, ao qual compete a fiscalização de eventuais diferenças não pagas e a correspondente homologação, se lhe parecer correto; cita como fundamento o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, regulamentado pelo Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, e princípios constitucionais, como o da cidadania, da justiça, da

isonomia, da propriedade e da moralidade, sobre os quais discorre;

• por fim, diz não haver dúvida, de acordo com a Constituição Federal vigente, de que tem direito à compensação de seus créditos, com tributos devidos à mesma pessoa jurídica de direito público; diz, ainda, que, pelas razões expostas, o direito material existe (porque existia previsão legal nesse período), devendo, portanto, o seu recurso ser conhecido e provido, permitindo assim a homologação do pedido de compensação a título de valores recolhidos indevidamente ao PIS, arquivando-se em seguida, o processo.".

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/CTA nº 2.594, de 20/11/2002, fls. 77/86, indeferindo a solicitação, ementando sua decisão nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

Ementa: BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Inexiste previsão legal para a exclusão da base de cálculo do PIS dos valores aplicados na aquisição de mercadorias e insumos ou em serviços necessários ao desenvolvimento da atividade da empresa.

LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de argüições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos legais e infra legais regularmente editados.

Solicitação Indeferida".

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 12/12/2002, fl. 89, e, inconformada com o julgamento proferido interpôs, em 24/12/2002, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 90/109, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

É o relatório.

Processo nº : 13907.000401/2001-97
Recurso nº : 122.574
Acórdão nº : 202-14.856

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis e dele tomo conhecimento, para apreciá-lo.

Da análise dos autos verifica-se que o litígio em questão versa sobre a pretensão de a recorrente excluir da base de cálculo do PIS o valor das mercadorias, insumos e serviços por ela adquiridos, necessários às suas atividades de fabricação e comercialização de produtos, com base no disposto no inciso III, § 2º, art 3º, da Lei nº 9.718/98, no período compreendido entre fevereiro/1999 a agosto/2000.

O referido inciso III, § 2º, art. 3º, da Lei 9718/98 refere-se à exclusão de valores que tenham sido computados como receita e transferidos para outra pessoa jurídica, conforme expresso literalmente no texto legal.

A contribuinte, na realidade, deseja excluir da base de cálculo da contribuição valores relativos a compras de mercadorias, insumos e serviços utilizados na fabricação de produtos posteriormente vendidos em seu próprio nome, conforme comprovam documentos de fls. 33/52. Pretendeu, portanto, a contribuinte, aplicar regra de não-cumulatividade ao PIS. Ocorre que não existe qualquer previsão legal para arrimar suas pretensões e a base legal, por ela invocada, é incabível à situação fática apresentada, conforme dito anteriormente. A exclusão prevista na lei refere-se a valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas e a exclusão pleiteada pela recorrente refere-se a custos incorridos nas compras de mercadorias, insumos e serviços utilizados na sua produção. Diferentes, portanto, as duas premissas: na primeira são receitas de terceiros indevidamente apropriadas e na segunda, custos de produção. Impossível, pois, aplicar a exclusão prevista para a primeira premissa à segunda, até mesmo porque, se assim o fosse, estaria sendo ferido o principio basilar do Direito Tributário da legalidade.

Incabível a exclusão prevista na lei ao caso concreto apresentado, restaria finda a discussão. Entretanto, ainda que não bastasse a impossibilidade da exclusão pretendida pela contribuinte, por absoluta falta de amparo legal, o dispositivo legal invocado dependia, para sua aplicação, de regulamentação pelo Poder Executivo, o que não ocorreu.

A norma jurídica invocada encontrava-se, pois, com a sua eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, sem a qual, não produz qualquer efeito jurídico, embora, vigente. Este tem sido o entendimento esposado pelo Poder Judiciário, conforme sabiamente mencionado pela autoridade *a quo*, citando, inclusive, jurisprudência neste sentido (fls. 83/84).

Não tendo sido regulamentado, o referido dispositivo veio a ser revogado pelo inciso IV do art. 47 da MP 1991-18, de 2000, sem que produzisse, no curso de sua vigência, quaisquer efeitos.

Após a citada revogação, a SRF proferiu o AD SRF nº 56, de 2000, por meio do qual explicitou que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei 9.718/98, por não ter sido

regulamentado pelo Poder Executivo (condição resolutória para sua eficácia) e ter sido revogado, não produziu qualquer efeito durante a sua vigência.

É de se observar que, contrariamente ao que faz crer a recorrente, o AD SRF nº 56/2000 não restringiu, nem alterou ou revogou a lei. Apenas esclareceu seus efeitos - função esta plenamente compatível com atos declaratórios. A revogação do dispositivo legal retrocitado foi efetivada por Medida Provisória e não pelo Ato Declaratório.

Ressalte-se, mais uma vez, que, ainda que o dispositivo legal invocado para arrimar suas pretensões tivesse sido regulamentado pelo Poder Executivo, produzindo assim seus efeitos, não seria aplicável à situação fática apresentada por absoluta falta de amparo legal.

Quanto aos argumentos levantados pela contribuinte de que a vedação da exclusão pretendida constitui ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, é de se observar que cabe ao legislador observar tais princípios quando da elaboração da lei, cabendo à autoridade administrativa, cumpri-la em obediência ao principio da vinculação e obediência ao qual está submetida, segundo o disposto no art. 142 do CTN.

Ademais, esta discussão refere-se, em derradeira instância, à constitucionalidade da lei. Questões acerca da constitucionalidade das leis não serão aqui debatidas por não ser o contencioso administrativo o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém, com exclusividade, essa prerrogativa, conforme se infere dos artigos 97 a 102 da Carta Magna.

Corroborando essa orientação, cabe lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329/70 (DOU de 21/10/70), que cita o seguinte ensinamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira:

> *"Devemos distinguir o exercício da administração ativa da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de inconstitucionalidade, em primeiro lugar por que não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do "Poder Executivo"."*

Esse parecer também se arrimou em Tito Resende:

> *"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão."*

Processo nº : 13907.000401/2001-97
Recurso nº : 122.574
Acórdão nº : 202-14.856

Ainda sobre o tema, o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/1993, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em processo de Consulta, assim dispôs:

> *"5.1 – De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprovação de uma Lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico, Consultoria-Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha seqüencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, e o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal argüição.*
>
> *5.2 – Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo* ***hic et nunc****, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativo e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*
>
> *5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, § 1º e 103, I, d VI).*

Diante do exposto, seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

Em relação à discussão travada pela recorrente versando sobre o instituto da compensação, cabe apenas esclarecer que este instituto prevê, antes de qualquer outro requisito, a existência de créditos líquidos e certos, e, no caso presente, não se configurou pagamento indevido ou maior que o devido, concluindo-se, assim, pela inexistência de créditos a favor da contribuinte que pudesse fazer frente aos seus débitos.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003

NAYRA BASTOS MANATTA