



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 20 / 04 / 2004
Rubrica *[Assinatura]*

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.003435/2001-24
Recurso nº : 120.796
Acórdão nº : 203-08.824

Recorrente : TELELISTAS EDITORA S/A
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

COFINS. APLICAÇÃO DE NORMA REVOGADA. IMPOSSIBILIDADE. O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não teve força executória, pois seu comando é expresse ao remeter a sua efetividade para normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo. O Poder Executivo, através da expedição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, revogou o referido inciso sem dar-lhe executoriedade. Conclui-se que tal comando normativo teve vigência plena e eficácia jurídica limitada, incorrendo a sua aplicação em insuficiência de recolhimento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
TELELISTAS EDITORA S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Vitor Rogério da Costa.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonsêca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Imp/cf



Processo nº : 15374.003435/2001-24

Recurso nº : 120.796

Acórdão nº : 203-08.824

Recorrente : TELELISTAS EDITORA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, RJ, referente à constituição de crédito tributário relativo à insuficiência de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período de março, maio, novembro e dezembro de 1996; abril, maio e dezembro de 1997; abril a junho e dezembro de 1998; junho a dezembro de 1999 e janeiro, fevereiro, maio e julho a dezembro de 2000, no valor total de R\$1.885.785,59.

O procedimento fiscal e razões da impugnação constam do relatório da decisão de primeira instância como segue:

“2. De acordo com o relatado pelo autuante no Termo de Verificação de fls. 15/16, a impugnante, em atendimento às intimações de fls. 6/8, comprovou a entrega das DCTF e o recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, referente aos períodos de apuração compreendidos entre 01/01/1996 e 31/12/2000. No entanto, com base nas receitas apuradas em sua escrituração e nas informadas pelo próprio contribuinte nos demonstrativos de apuração de fls. 9/13, foi constatada a insuficiência no recolhimento da referida contribuição nos períodos de apuração em questão, na forma discriminada às fls. 15.

3. Como consta na “Descrição dos fatos e enquadramento legal”, às fls. 19, a exigência foi efetuada com fulcro:

3.1 nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;

3.2 nos artigos 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 e suas reedições.

4. Cientificada em 13.09.2001 (fls. 17), a interessada, inconformada, apresentou em 15/10/2001 a impugnação de fls. 55/59, na qual em resumo aduz:

4.1 que a insuficiência de recolhimento da Cofins está suportada na presunção de omissão de receitas objeto da autuação impugnada nos autos do processo administrativo nº 15374.003436/2001-79 (IRPJ);

4.2 que as receitas consideradas não declaradas que ensejaram a presente autuação não pertencem à impugnante;



Processo nº : 15374.003435/2001-24
Recurso nº : 120.796
Acórdão nº : 203-08.824

4.3 que a impugnante celebrou com TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S/A – TELERJ acordo judicial no processo referente ao RECURSO ESPECIAL Nº 26.387-0;

4.4 que o objeto do referido acordo é a edição das listas telefônicas da cidade do Rio de Janeiro e a comercialização das figurações opcionais nas listas a serem editadas;

4.5 que nos termos acordados, pelos serviços de editoração, produção gráfica e distribuição, a impugnante seria remunerada por valor fixo;

4.6 que no tocante as figurações opcionais, foi acordado com a TELERJ a conjugação de esforços para comercializá-las;

4.7 que nos termos do citado acordo, as cláusulas que regulam a comercialização das figurações opcionais caracterizam um contrato de comissão mercantil;

4.8 que conforme o contido na cláusula 9.1 do citado acordo, pela comercialização das figurações opcionais a impugnante faz jus à comissão de 81% do valor pago pelos anunciantes e que os 19% restantes seriam repassados para a TELERJ;

4.9 que, no que se refere à receita proveniente da comercialização das figurações opcionais, a base de cálculo da Cofins que deve ser considerada é o resultado auferido nas operações de conta alheia, ou seja, a comissão percebida pela impugnante.

5. Por fim, a autuada requer que seja julgado improcedente o lançamento ora impugnado.

6. Cabe registrar que para subsidiar a análise do presente anexei a este (fls.80/120) cópias das peças do processo administrativo nº 15374.003436/2001-79 (IRPJ), referentes ao acordo judicial mencionado no subitem 4.3 (fls.80/103), ao Livro Diário (fls.104/108), ao demonstrativo de cálculo da Cofins e do PIS no ano-calendário 1998 (fls.109), ao Termo de Constatação de Infração (fls. 110/112) e aos autos de infração de PIS e Cofins (fls.113/120).”

Apreciando a impugnação e os documentos anexados, votaram os Membros da 4ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro – RJ consoante Acórdão DRJ/RJOII nº 229, de 08/03/2002, cujo escorço está contido na ementa que abaixo reproduzo:

“Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento.



Processo nº : 15374.003435/2001-24
Recurso nº : 120.796
Acórdão nº : 203-08.824

BASE DECÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES REPASSADOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é calculada com base no faturamento mensal da empresa, sendo inadmissível, por falta de previsão legal, que deste sejam excluídos os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Lançamento Procedente”.

Intimada para conhecer do acórdão em 03/04/2002, a contribuinte, discorde de seus termos, em 19/04/2002, submeteu à apreciação deste Egrégio Conselho de Contribuintes recurso voluntário, contendo as seguintes razões de dissensão:

- a) repisando todas as alegações apresentadas na impugnação, insiste na defesa de que o contrato mercantil não se confunde com a corretagem, estando as operações do caso presente reguladas pelo artigo 165 e seguintes do Código Comercial;
- b) reporta-se à doutrina para distinguir o contrato comercial, gerador da comissão mercantil da figura do mero intermediário, que efetua operação de corretagem, fazendo jus à uma comissão-remuneração;
- c) a comissão mercantil, segundo a doutrina que reproduz, tem como característica o fato de o comissário agir em seu próprio nome, dessa forma obrigando-se pessoalmente, apesar de seguir instruções de terceiros para o qual realiza transações; e
- d) transcreve decisão judicial, na qual é reconhecida a eficácia do disposto no inciso III do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, considerando-o suficientemente claro, prescindindo de qualquer regulamentação para ser executado.

Ao fim, postula o provimento ao recurso voluntário, com exoneração da exigência fiscal.

Consta às fls. 158 a 162 concessão de liminar em mandado de segurança, na qual o MM Juíza Federal da 29ª Vara do Rio de Janeiro determina o prosseguimento do recurso administrativo independentemente do prévio depósito de 30% da exigência fiscal.

É o relatório.



Processo nº : 15374.003435/2001-24
Recurso nº : 120.796
Acórdão nº : 203-08.824

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade para seu conhecimento, principalmente quanto à tempestividade e ao depósito recursal, o qual encontra-se acobertado por liminar em mandado de segurança.

Cinge-se o recurso voluntário à defesa do direito à exclusão da base de cálculo das receitas transferidas à TELERJ/TELEMAR, pugnando pela vigência e eficácia do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a par do negócio jurídico entre elas contratado e judicialmente ratificado.

Os valores da receita que compõem a base de cálculo da contribuição apurados pela fiscalização foram extraídos da escrituração contábil e mapas demonstrativos apresentados pela recorrente.

Para melhor análise, transcrevo abaixo a parte da referida lei aplicável à circunstância aqui posta:

“Art. 2º 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.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; ”.

Esse inciso foi revogado pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 09/06/2000.

Os artigos supracitados dão os contornos do que seja a base de cálculo da exação e o inciso III do § 2º do art. 3º trata de uma modalidade de exclusão a ser efetivada na receita bruta para determinação da base de cálculo.



Processo nº : 15374.003435/2001-24
Recurso nº : 120.796
Acórdão nº : 203-08.824

Discorrendo sobre a hipótese de incidência, Alfredo Augusto Becker, em “Teoria Geral do Direito Tributário”, reporta-se à jurisdicização do fato eleito pela norma como hipótese de incidência. Reproduzo abaixo seu ensinamento:

“A hipótese de incidência pode consistir em qualquer fato (sentido lato) positivo ou negativo, seja de natureza física, biológica, psíquica, econômica, política, artística, religiosa, etc... e inclusive de natureza jurídica. Basta que a interpretação da lei (fórmula literal legislativa) revele estar um determinado fato incluído na composição da hipótese de incidência da regra jurídica. E, se além daquele fato, outro deveria estar incluído (ou excluído) com fundamento perfeitamente procedente no plano político ou no moral ou por um princípio de justiça, ainda assim aquele outro fato não realizará a hipótese de incidência e, conseqüentemente, não receberá a incidência da regra jurídica e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos.”

O raciocínio desenvolvido deve ser focado a partir do termo posto entre parênteses, ou seja, pelo foco da exclusão. O que se quer inferir do texto é que, uma vez jurisdicizado um fato, tornado hipótese de incidência de um tributo, é irrelevante se com fundamento perfeitamente procedente no plano político ou no moral ou por um princípio de justiça entenda-se deva ele ser excluído, pois ainda assim esse fato realizará a hipótese de incidência e, conseqüentemente, receberá a incidência da regra jurídica e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos.

Esse é exatamente o caso em tela. A regra jurídica posta no inciso III do 2º do art. 3º da norma supra-identificada, em seus exatos termos, depende de regulamentação para que possa irradiar efeitos jurídicos.

As normas tributárias, em regra geral, são auto-aplicáveis, com vigência e eficácia na data de sua publicação. Porém, quando a norma traz expressamente em seu bojo o comando para outro legislador, no caso o poder executivo, complemente-a, regulamentando-a, não há como ser considerada auto-aplicável. Ao remeter a sua eficácia para outra coordenada de tempo que não a da sua publicação, o legislador optou por não dar à regra executoriedade imediata. Inseriu em seu alcance e abrangência condições a serem estabelecidas pelo Poder Executivo.

A inércia do Poder Executivo em regulamentar a norma está no fato de também o legislador não ter estabelecido prazo nem conseqüências à não regulamentação.

O direito defendido pela recorrente permaneceu como um direito potencial que, à míngua da regulamentação, não foi transmudado em direito efetivo. Assim, também, as atividades que sabidamente efetuam a contratação ou subcontratação de serviços de terceiros, como ocorre na construção pesada, na incorporação e venda de imóveis, foram alcançadas em suas receitas brutas, mesmo que tenham parte dela transferida a outra pessoa jurídica.

Não procede quando a recorrente afirma ser a reproduzida norma auto-aplicável. Não tem ela força executória, pois seu comando é expresso ao remeter a sua efetividade para normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo.



Processo nº : 15374.003435/2001-24
Recurso nº : 120.796
Acórdão nº : 203-08.824

Assim, enquanto não expedidas as referidas normas regulamentadoras, não pode o comando adquirir eficácia. A técnica legislativa empregada no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi a de transferir para o regulamento a competência para prover a sua fiel execução. Assim, não é cabível considerá-la auto-aplicável.

No dizer de Vittorio Cassone, em seu livro “Direito Tributário”, editora Atlas, 15ª edição, 2003, pág. 72, as leis auto-executáveis não precisam, em rigor, ser regulamentadas. Todavia, mesmo nessas hipóteses, é costume serem editadas em vista não só de sua obediência hierárquica no âmbito interno da administração, como também para melhor explicitar a lei objeto de regulamentação.

Esclarece, também, que os Decretos regulamentares são atos normativos secundários expedidos pelos chefes do Executivos para fiel execução das leis. E que eles possuem certa margem de discricionariedade para, sem inovar a ordem jurídica, possibilitar a atuação da Administração Pública e dar executoriedade à lei.

A doutrina tem se manifestado quanto à eficácia de norma pendente de regulamentação. Alguns tributaristas, como Roque A. Carrazza, entendem que, havendo uma lei tributária não auto-executável, cumpre ao Chefe do Executivo, que vai aplicá-la, cuidar, por meio de regulamento, para que a arrecadação e a fiscalização do tributo nela instituído se processem com exatidão. Afirma que nem todas as leis administrativas devem ser regulamentadas, mas tão-somente as não auto-executáveis.

A par disso, defende que a ausência de regulamentação da lei tributária não auto-executável não impede que ela produza seus regulares efeitos. Que a inércia do executivo não retira da lei tributária sua vigência, e que, havendo um mínimo de eficácia, deverá ela ser aplicada assim mesmo.

Já o Professor de Direito Financeiro, de Processo Civil e Direito Constitucional José Afonso da Silva, em seu livro “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, Malheiros Editores Ltda., 5ª edição, 2001, pág. 130, assim se manifestou acerca da eficácia das leis em geral, onde também esclarece o que seja esse “mínimo de eficácia” que a norma produz:

“É conhecida a tese doutrinária segundo a qual uma lei dependente de regulamento nela indicado somente começa a vigorar a partir da emissão do regulamento. Nossa Lei de Introdução ao Código Civil não sufraga essa doutrina, que, a nosso ver, comete o equívoco de confundir vigência com eficácia. O que pode dizer é que a lei dependente de regulamento só é executória com a decretação daquele; mas isso não exclui a entrada em vigor da lei na data prevista, nem tolhe a ocorrência de certos efeitos jurídicos, como revogação das leis anteriores contrárias ou na forma consagrada nos arts. 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.” (destaque inserido).

Destarte, entendo que, tratando-se de norma que alija valores da base de cálculo do tributo cuja regra geral determina sejam nela inseridos, levando à redução do valor devido, falece o contribuinte de competência para, de moto próprio, estabelecer a eficácia de norma



Processo nº : 15374.003435/2001-24
Recurso nº : 120.796
Acórdão nº : 203-08.824

despossuída de força executória, cujo regulamento não foi decretado pelo Executivo. Para tanto existem remédios jurídicos disponíveis no ordenamento pátrio que possibilitam o exercício pleno de direito que considere lhe tenha sido subtraído.

O Poder Executivo, através da expedição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, revogou o referido inciso sem dar-lhe executoriedade. Conclui-se que tal comando normativo teve vigência, porém, não chegou a ter eficácia jurídica, incorrendo a sua aplicação em insuficiência de recolhimento.

Como bem decidiu a autoridade julgadora de primeira instância com escorreita fundamentação do voto, a Secretaria da Receita Federal, a teor do artigo 100 do Código Tributário Nacional, emitiu ato declarando a não produção de eficácia para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, a exclusão da receita bruta de valores que, computados como receita, foram transferidos para outra pessoa jurídica.

Não são oponíveis à Fazenda Pública os negócios celebrados entre particulares, consoante o art. 123 do CTN.

Destarte, sendo esta a realidade fática da recorrente, ou seja, a inclusão como receita própria de valores posteriormente transferidos a outra pessoa jurídica, são carentes de razão as alegações que apresenta.

Esclareça-se que não se aplica a terceiros que não são parte no processo judicial as decisões emanadas em lide submetida à apreciação jurisdicional.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA