MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10166.007875/2003-54
Recurso nº	125513 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-001490 – 3ª Turma**
Sessão de	31 de maio de 2011
Matéria	COFINS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS ELETROBRÁS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: fevereiro de 1999 a novembro de 2002

BASE DE CÁLCULO - ALARGAMENTO - APLICAÇÃO DE DECISÃO INEQUÍVOCA DO STF - POSSIBILIDADE.

Nos termos regimentais, deve-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para a Cofins, até a vigência da Lei 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith Do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz, Rodrigo Da Costa Pôssas, Maria Teresa Martìnez López E Susy Gomes HoffmanN

Relatório

Contra Centrais Elétricas Brasileiras foi lavrado auto de infração para cobrar Cofins do período entre fevereiro de 1999 e novembro de 2002, em face da não inclusão na base de cálculo da Cofins das receitas de financiamentos, empréstimos e repasses à ITAIPU, bem como das variações cambiais relativas a tais operações.

A decisão *a quo* determinou a exclusão da base de cálculo da Cofins as receitas fundadas no § 1º do art. 3º da lei nº 9.718, de 1998, sob argumento de que referido dispositivo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A PGFN interpôs recurso especial alegando que a declaração de inconstitucionalidade referida na decisão foi proferida em controle difuso, não sendo pertinente dar-lhe efeito para todos, até que haja pronunciamento do Senado Federal.

Aduz, ainda, A PGFN que em decorrência do tratado Brasil-Paraguai objeto do Decreto legislativo nº 23, de 30 de maio de 1973, é necessário que se proceda à analise da diligência acostada às fls. 624 a 672, a fim de que sejam quantificadas as operações efetivamente tributáveis.

O recurso foi analisado pelo Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que o encontrou de acordo.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Relatora Judith do Amaral Marcondes Armando

Aprecio Recurso Especial interposto pela PGFN, em boa forma.

A lide versa sobre auto de infração em face da ELETROBRÁS tendo em vista que não incluiu na base de cálculo da COFINS, do período entre fevereiro de 1999 e novembro de 2002, receitas de financiamentos, empréstimos e repasses à ITAIPU, bem como as variações cambiais relativas a tais operações.

A ELETROBRÁS vem defendendo-se, desde a impugnação, com base nas normas contidas no Tratado Brasil-Paraguai, internalizado pelo Decreto legislativo nº 23, de 30 de maio de 1973, segundo as quais não se pode cobrar impostos, taxas, empréstimos compulsórios, sobre as aquisições de materiais e equipamentos destinados ao empreendimento ITAIPU.

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

A matéria ora submetida a apreciação é exclusivamente a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 -, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Com a devida licença do autor, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, e minhas homenagens transcrevo parte de seu voto sobre a matéria;

> *Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos erga ominis, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos geral às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.*
>
> *De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É* vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... **I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.**
>
> *Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.*
>
> *O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 69 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de uma outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.*

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Em outro giro, tem-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, fato esse que corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do SRF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins..

A jurisprudência do CARF caminha no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos. Neste sentido, votou a Ilustre Conselheira Maria Tereza Martinez, que rendo as homenagens de praxe, e preço licença para transcrever excerto de seu voto.

ILEGALIDADE DA LEI Nº 9718/98

Perdeu igualmente interesse para o deslinde deste processo a questão do alargamento da base de cálculo.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário no 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei no 9.718/98.

Portanto, à luz daquele julgado, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, o que não é o caso do valor do ICMS registrado extemporaneamente.

No tocante à extensão dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96, o Presidente da República baixou o Decreto nº 2.346/97 para disciplinar a atuação dos órgãos da Administração Pública.

Ora, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, estabelece que "(...) Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, 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. *(...)".*

*Cabe observar que a matéria, de aplicar ou não decisão do Pleno do STF, antes da expedição de Resolução, no meu entender, não se alterou ao longo dos vários Regimentos Internos aprovados, quer dos então Conselhos de Contribuintes, quer do atual CARF. O atual Regimento Interno (art. 69 da Portaria nº 256/2009) reproduz a mesma redação prevista no anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei exceto : "***I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;"**

A questão foi bem tratada por diversas vezes neste órgão administrativo. Cito, no entanto, o julgamento ocorrido do Rec. 127006, pela Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA,

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Acórdão nº 202-17530 (naquele caso PIS, variações monetárias), pela qual peço vênia para reproduzir excertos como se meus fossem:

Este Conselho de Contribuintes possui larga experiência no trato com lides cujo mérito versava sobre matéria que o plenário do STF julgou inconstitucional, incidenter tantum, e que no aguardo da Resolução do Senado Federal, manteve por muito tempo a exigência de tributo já reputado definitivamente inconstitucional ou mesmo ilegal, nos casos julgados pelo STJ.

Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir açodadamente após inaugurais decisões nesse sentido pelas Cortes Constitucional ou Legal. No caso em tela não é esta a circunstância. Trata-se de matéria que há muito vem gerando conflito entre o Fisco e os contribuintes, tendo sido alvo de sentenças judiciais de monta, contrárias aos interesses do Fisco. O volume dessas decisões atingiu seu ápice com a decisão do STF, a qual, publicada, transitou em julgado em 29 de setembro de 2006, sendo enviada pelo Presidente do STF ao Presidente do Senado Federal em 03/10/2006, em cumprimento ao disposto na Constituição Federal.

Portanto, entendo que não há a que resistir. O julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. Ao revés, a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da autuação encontrasse declarada por sentença transitada em julgado pelo órgão designado pela Constituição da República, no art. 102, inciso III, alínea "a", a julgar causas decididas quando a decisão recorrida contrariar seus dispositivos ou declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

E, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o direito, devendo a Administração pública, segundo dispõe o caput, obedecer, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Ademais, também não compete ao julgador administrativo dar seqüência à exigência de crédito tributário que esteja arrimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos ex tunc*, pela Corte constitucional. Seria de extremo* non sense *e mais que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº 9.784/99 manter a exigência tributária, remetendo o contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagarem por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência, ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à* via crusis *do* solve et repete.

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Nem uma nem outra. Na sutileza desse momento é que se justifica a existência de um tribunal administrativo. Não pode o julgador administrativo, posicionado diante de tal circunstância deixar de enfrentar as vicissitudes de ter de um lado a lei formalmente ainda válida e eficaz, de outro a sentença transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Maior do País, que mitiga, reduz, apequena o alcance pretendido pela lei no sentido de avançar sobre o patrimônio do particular.

Entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém, ainda não ampliada para os efeitos erga onmes*, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte. Não bastasse toda a fundamentação argumentativa acima arrazoada, tal entendimento também encontra supedâneo na norma que rege os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária a serem observados pelos órgãos julgadores.*

Dispõe o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/1997:

*"*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, 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:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, 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.*" (negrito inserido).*

*Compulsando as regras de redação oficial de atos normativos com o objetivo de perquirir o exato alcance da ordem contida no referido parágrafo único, de vez serem existentes vozes isoladas que entendem estar o citado parágrafo único atrelado ao caput do artigo, ensejando a existência de autorização ou ordem expressa dos órgãos que cita para que os órgãos julgadores da Administração Fazendária se considerem "*autorizados*" a afastar norma declarada inconstitucional, constata-se comando normativo diametralmente oposto a tal entendimento.*

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

O Decreto nº 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar nº 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea "c", sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:

*"*Da Redação

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

III - para a obtenção de ordem lógica:

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo **e as exceções à regra por este estabelecida**.*"*

Aplicando a regra ao artigo 4º do Decreto nº 2.346/97, é de imediata compreensão, por qualquer operador do Direito, que o disposto no parágrafo único se constitui em uma exceção à regra estabelecida no caput, pelo simples motivo de o caput referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos.

Aliás, quanto à possibilidade de subordinação dos órgãos administrativo julgadores à hierarquia da Administração Pública, válido buscar os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro[1] acerca da matéria:

"Sendo competência exclusiva, absolutamente exclusiva, isto afasta qualquer possibilidade de controle e o órgão fica praticamente fora da hierarquia da Administração Pública. Eu citaria dois tipos de órgãos que ficam fora da hierarquia administrativa. Em primeiro lugar, os órgãos consultivos (…). Uma autoridade superior não pode obrigar um determinado funcionário encarregado de função consultiva a dar um parecer neste ou naquele sentido …

A segunda modalidade de órgãos que estão fora da hierarquia são justamente os órgãos administrativos encarregados do processo administrativo tributário. É verdade que principalmente os órgãos de 1ª Instância exercem outras funções além dessas funções julgadoras, e, nessas outras funções, estão integrados na hierarquia. Mas, no que diz respeito especificamente às decisões no processo administrativo fiscal, não estão integrados na hierarquia; também não obedecem ordens, não seguem instruções; eles têm até uma composição mista, parte com representantes dos próprios quadros da Administração Pública e parte com representantes da sociedade."

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

A matéria em foco – alteração da base de cálculo da Cofins e do PIS pela Lei nº 9.718/98 – foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, constituindo-se em decisão definitiva daquele Tribunal, uma vez que proferida pelo Pleno, com a participação e voto de todos os Ministros que o compõem.

À época da lavratura do auto de infração outra não podia ter sido a atuação do autuante. Também agora, à época do julgamento, outra não pode ser a posição do julgador que não exonerar a exigência constituída.

Importante mencionar que acatar a decisão do STF não é o mesmo que declarar a inconstitucionalidade de lei, o que, realmente, não está na alçada dos órgãos administrativos eis que essa competência é do Poder Judiciário.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Judith do Amaral Marcondes Armando

Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 22/08/2011 por JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARM, Assinado digitalmente em 26/08/2011 por OTACILIO DANT AS CARTAXO
Emitido em 15/12/2011 pelo Ministério da Fazenda