

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

Processo nº 10380.002618/2004-72
Recurso nº 146.417 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.525 – 3ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2009
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado L. A. COMERCIAL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

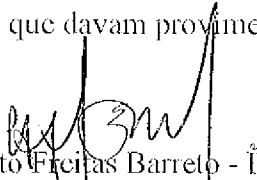
COFINS. BASE DE CÁLCULO.

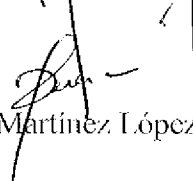
A base de cálculo da contribuição para a Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e José Adão Vitorino de Moraes, que davam provimento ao recurso.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Maria Teresa Martínez López - Relatora

EDITADO EM: 08/12/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo Cardozo Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com fundamento no art. 32, inciso I, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 55, de 12/03/98, contra decisão consubstanciada em acórdão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Inconformada, pois, com a decisão que afastou a aplicabilidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. A ementa da decisão recorrida possui a seguinte redação:

COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. A base de cálculo das contribuições sociais é a receita decorrente da venda de bens, serviços, ou bens e serviços de qualquer natureza.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza de infração fiscal e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

TAXA SELIC. CABIMENTO.

Legítima a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para a cobrança dos juros de mora, como determinado pela Lei nº 9.065/95.

Recurso provido em parte.

O acórdão afastou (SIC) “as receitas financeiras e a variação cambial” da base de cálculo, por entender que as mesmas não fazem parte do lançamento.

Às fls. 245/246, por meio do despacho nº 202-215, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional sob entendimento de terem sido demonstrados o atendimento aos requisitos legais de tempestividade e contrariedade à lei.



Às fls. 251/252, contra-razões da contribuinte. Pede para que seja mantida a decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso atende aos pressupostos legais e dele tomo conhecimento.

A matéria submetida a apreciação desta E.g. Câmara cinge-se ao afastamento da aplicabilidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 de auto de infração de Cofins, lavrado em 26/03/2004.

O acórdão afastou (SIC) “as receitas financeiras e a variação cambial “ da base de cálculo, por entender que não fazem parte do lançamento.

DOS FATOS

Em primeiro lugar, necessário se faz um esclarecimento. Compulsando os autos, verifico que o acórdão recorrido, talvez induzido pela redação da ementa do Acórdão da DRJ, excluiu, como exposto, as receitas financeiras e variações cambiais da base de cálculo.¹

A impugnação e o recurso apresentados pela contribuinte não discriminam especificamente sobre as parcelas que não deveriam compor a base de cálculo – insurge-se isto sim, de forma genérica e nesse sentido a de que - inexistente previsão legal para a adoção da “receita bruta” da contribuinte como base de cálculo para a incidência da COFINS.

De outra frente, a D. Procuradoria também apresenta recurso especial de forma genérica, contra o afastamento da aplicabilidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Ainda, cabe observar que esta Conselheira não visualizou especificamente da base de cálculo da COFINS apurada pela fiscalização (fls. 24/36) valores provenientes de “receitas financeiras e variações cambiais”.

No entanto, presente é a rubrica de “*outras receitas auferidas*” (ver fl. 25/26 e 27) podendo, em tese, eis que ausente nos autos igualmente o contrato social da empresa, serem as mencionadas verbas provenientes de receitas não operacionais, aí sim abrangidas pela decisão do Supremo Tribunal Federal.

Isto posto, esclarecidos os fatos acima, passo em tese à análise da decisão recorrida.

¹ Ementa do Acórdão DRJ/FOR nº 5 069, de 21 de outubro de 2004: - BASE DE CÁLCULO A partir do período de apuração de fevereiro de 1999, a COFINS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas se incluindo as advindas de aplicações financeiras, inclusive as variações ativas, uma vez que inexistente dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo



MÉRITO

Em análise da base de cálculo, o acórdão recorrido assim se posiciona conforme excertos do voto do i. GUSTAVO KELLY ALENCAR, a seguir reproduzido:

DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

Seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal no RE nº 357.950, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no D.O. de 15/08/2006, temos que receitas que não decorram da venda de serviços, de mercadorias, ou de mercadorias e serviços não são incluídas na base de cálculo das contribuições sociais.

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

Assim, as receitas financeiras e a variação cambial, por óbvio, não devem compor a base de cálculo do PIS² apurado nos termos da Lei nº 9.718/98, razão pela qual hei por bem excluir tais parcelas do lançamento, mantendo-o quanto ao restante (grifos, não do original)

Penso correta a decisão que aplicou uma decisão do Supremo Tribunal Federal. Nesse aspecto peço vênia para reproduzir excertos do voto da conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, proferido quando do julgamento do Acórdão nº 202-17530, em 2006, após a decisão do Supremo Tribunal Federal que afastou o artigo 3º, § 1º, da lei nº 9.718/1998. Confira-se;

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

² obs: leia-se Colins, por ter constado equivocadamente PIS

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 inauguraís 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 atuação encontra-se 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, quer 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, aos 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 a 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 crûsis do solve et repete.

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 omnes, 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 artigo 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

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 Pietro³ 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

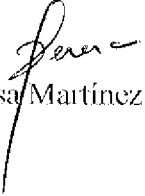
³ Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Processo Administrativo -- Garantia do Administrado*. São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 58, s.d.

representantes dos próprios quadros da Administração Pública e parte com representantes da sociedade.

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 compõe

CONCLUSÃO:

Com essas considerações voto por NEGAR provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.


Maria Teresa Martínez López