



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

Processo nº 10680.009356/2004-92
Recurso nº 272.986 Voluntário
Acórdão nº 3803-01.056 - 3ª Turma Especial
Sessão de 9 de dezembro de 2010
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO - DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS OU PAGOS
Recorrente TUBESP TUBOS ESPECIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/04/2002

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 08 do STF.

TERMO INICIAL.

Ocorrendo antecipação do pagamento, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário passa a fluir da data de ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/04/2002

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

A base de cálculo da contribuição, até a vigência da Lei nº 10.637, de 2002, era 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, de 1998 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)
Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, Daniel Maurício Fedato, Elias Fernandes Eufrásio (suplente) e Antônio Mário de Abreu Pinto (suplente).

Relatório

TUBESP TUBOS ESPECIAIS LTDA. foi autuado pela Fiscalização da DRF/BHE, porque, em procedimento de verificações preliminares obrigatórias, no confronto entre os valores das receitas escrituradas no Diário e no Razão Contábil, apresentados pelo contribuinte, com os valores das receitas incluídas na base de cálculo do PIS dos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 2000, e ainda nos períodos de dezembro de 2001 e de março e abril de 2002, constatou-se que as receitas financeiras e de outras receitas operacionais não foram incluídas na base de cálculo da contribuição, ou o foram apenas parcialmente, em infração aos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, 27 de novembro de 1998. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 13 e 14, foram elaborados os Quadros Demonstrativos nº 01 e 02, fls. 17 a 21, para apuração da base de cálculo correta e demonstração dos valores de PIS lançados no Auto de Infração de fls. 4 a 6, que montou a R\$ 76.901,87.

Sobreveio impugnação. A DRJ/BHE-1ª Turma julgou o lançamento procedente. O Acórdão nº 02-16 522, de 10 de dezembro de 2007, fls. 80 a 85, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/04/2002

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria

As multas de ofício são previstas em lei, sendo defeso aos órgãos administrativos o seu relevamento.

As normas reguladoras dos juros de mora que determinam a aplicação do percentual equivalente à taxa Selic encontram-se disciplinadas em lei

Lançamento Procedente

Cuida-se agora de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ/BHE. O arrazoadado de fls. 93 a 99 pede a negativa de vigência à Lei nº 9.718, de 1998, em face da decretação da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da contribuição por ela promovida. Transcreve ementa do RE 390840 / MG Min. MARCO AURÉLIO. Pub. DJ 15-08-2006. Rechaça a aplicação da multa de lançamento de ofício e o acréscimo de juros de mora, sob o argumento de que não ocorreu a infração que lhe foi imputada. Ademais, no que pertine ao cálculo dos juros de mora, combate a utilização da taxa Selic, que entende imprestável para tal fim.

É o Relatório.

Processo nº 10680 009356/2004-92
Acórdão nº 3803-01.056

S3-1E03
F112

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 93 a 99 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-BHE-1ª Turma nº 02-16.522, de 10 de dezembro de 2007.

Decadência do direito de constituição de crédito tributário

O Supremo Tribunal Federal publicou no Diário Oficial da União, do dia 20/06/2008, o enunciado da Súmula vinculante nº 08, *in verbis*:

"Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário

Precedentes. RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008, RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008, RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008, RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008, RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986, RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992

Legislação

Decreto-Lei nº 1.569/1977, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008

Ministro Gilmar Mendes

Presidente"

(DOU nº 117, de 20/06/2008, Seção I, pág. 1)

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Para a solução da presente lide, merecem ser colacionados os Acórdãos do STJ vazados nos seguintes termos:

No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a 1ª Turma do STJ assim se pronunciou:

"PROCESSUAL CIVIL RECURSO ESPECIAL ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL OMISSÃO NÃO CONFIGURADA TRIBUTÁRIO

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TERMO INICIAL (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART 173, I), (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART 150, § 4º) PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO

1 omissis

2 omissis

3 O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art 173, I, do CTN, segundo o qual 'direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados 1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'

4 Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção. ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278.727/DF, Min. Francinlli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004, AgRg nos ERESP 216.758/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 10.04.2006

5 No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art 173, I, do CTN

6 Recurso especial a que se nega provimento "

Mais uma vez a 1ª Turma do STJ pronunciou-se sobre o tema:

"EMENTA CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91 OFENSA AO ART 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

TERMO INICIAL (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE

NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173. I). (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º) PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO

1 "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2 O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173. I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados 1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"

3 Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais

4 No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173. I, do CTN

5 Recurso especial a que se nega provimento

É a orientação também defendida em doutrina:

"Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que

chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para a homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavatura de auto de infração, em vez de cancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011)

"Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência – homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada." (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404)

Assim, em havendo antecipação, total ou parcial, dos recolhimentos, conforme exige o art. 150, § 1º do CTN, o prazo decadencial deverá começar a fluir a partir da ocorrência do fato gerador. Caso não haja recolhimento, aplicar-se-á regra do inc. I do art. 173.

De salientar, por oportuno, que tal entendimento vai ao encontro do disposto no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.617/2008, de 1º de agosto de 2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18 de agosto de 2008, vinculando inarredavelmente esta instância de julgamento administrativo.

No caso concreto, verifica-se que o contribuinte, ainda que parcialmente, tomou a providência preconizada no art. 150, § 4º do CTN, procedendo a recolhimentos espontâneos da contribuição, pelo que, em 30/07/2004, data da lavatura do Auto de Infração de fls. 4 a 6, estava decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos períodos de apuração de fevereiro a junho de 1999. Cancele-se portanto o lançamento nesses períodos.

Alargamento da base de cálculo das contribuições sociais

Resguardando a minha posição pessoal quanto a essa matéria, curvo-me, neste julgamento ao que vem sendo decidido na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Para tanto, transcrevo na continuação, homenageando seu autor, o voto proferido pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, por ocasião do julgamento do recurso nº 226.979 interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (processo nº 10166.000055/2004-12), em 27 de abril de 2010:

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço

A teor do relatado, a controvérsia a ser aqui dirimida cinge-se à questão que ficou conhecida como alargamento da base de cálculo da Cofins. A Câmara recorrida, ao julgar a questão, aplicou a decisão do STF que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998. A seu turno, a PGFN defende que decisões proferidas em controle difuso somente tem efeitos *erga omnes* após a edição de resolução do Senado que suspenda a aplicação do dispositivo inquinado de inconstitucionalidade.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito *inter partes*, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Aliás, essa regra é explícita no Código de Processo Civil, no art. Para que produza efeitos *erga omnes*, 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 *inter partes* 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 pertinente à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.

Em outro giro, a 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.

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 peço 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 perpetuada 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, 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 inangunsais 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 sequência à exigência de crédito tributário que esteja arimado 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 *crisis* 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 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.

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 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

judgadoras, 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 "

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

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

O julgado teve ementa vazada nos seguintes termos:

Assunto Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração 31/01/2001 a 31/08/2002

Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequivoca do STF - Possibilidade

A base de cálculo da contribuição para a Cofins, até a vigência da Lei 10.833/2003, era 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

Crédito Tributário Exonerado

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso, extirpando da base de cálculo da contribuição os valores que extrapolem a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços.

Sala das Sessões, em 9 de dezembro de 2010

Alexandre Keim



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

CARF-MF
FI
118

Processo nº : 10680.009356/2004-92
Interessada : TUBESP TUBOS ESPECIAIS LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 3803-01.056, fls. 111/117.

Brasília - DF, em 3 de janeiro de 2011.


Areovaldo Mariano Tavares
Chefe da Secretaria da Terceira Seção Terceira Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com ciência
- ☐ Com embargos de declaração
- ☐ Com recurso especial

Em ____/____/____