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

Processo nº	10680.011107/2006-29
Recurso nº	147.616 Voluntário
Acórdão nº	**2201-00.126 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	06 de maio de 2009
Matéria	COFINS E PIS
Recorrente	CREDIREAL ASSOCIAÇÃO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL COMPLEMENTAR
Recorrida	DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001

FALTA DE PAGAMENTO

A falta e/ ou a insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício dos valores devidos, acrescidos das cominações legais nos termos da legislação tributária vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

FALTA DE PAGAMENTO

A falta e/ ou a insuficiência de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício dos valores devidos acrescidos das cominações legais nos termos da legislação tributária vigente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2001

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

O prazo para a Fazenda Nacional exigir crédito tributário relativo a contribuições sociais, em face da Súmula nº 08, de 2008, editada pelo Supremo Tribunal Federal, passou a ser de cinco contados da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC

Súmula 03. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria

da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

É cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício somente se esta não for paga depois de decorridos 30 (trinta) dias da ciência do sujeito passivo da decisão administrativa definitiva que a julgou procedente.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF: I) por unanimidade de votos: a) em declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1999 e setembro de 2001, na linha da súmula 08 do STF; b) em declarar cabível a aplicação da taxa Selic sobre créditos tributários, na linha fixada pela súmula 03 do Conselho de Contribuinte; e c) afastar a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Andréia Dantas Lacerda Moneta (Suplente) votaram pelas conclusões e apresentarão declaração de voto; e II) por maioria de votos, em declarar que toda a receita auferida pelo contribuinte integra a base de cálculo da exação. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Dalton César Cordeiro de Miranda.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente

JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Relatório

Contra a recorrente acima, foram lavrados os autos de infração às fls. 05/15 e às fls. 16/27, exigindo-lhe créditos tributários referentes às contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Sociais (PIS), ambas incidentes sobre os fatos geradores dos períodos mensais de competência de fevereiro de 1999 a dezembro de 2001.

Para a Cofins foi lançado e exigido o montante de R$ 976.034,20 (novecentos e setenta e seis mil trinta e quatro reais e vinte centavos), sendo R$ 343.299,89 de contribuição, R$ 377.259,53 de juros de mora, calculados até 29/09/2006, e R$ 255.474,78. Já para o PIS o montante foi de R$ 214.323,86 (duzentos e quatorze mil trezentos e vinte e três reais e oitenta e seis centavos), sendo R$ 75.165,54 de contribuição, R$ 82.784,31 de juros de mora, calculados até 29/06/2006, e R$ 56.374,01 de multa de ofício.

O lançamento decorreu de diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

Cientificada das autuações, em 11/10/2006 (fls. 05 e 16), a recorrente impugnou os lançamentos (fls. 149/168), alegando razões que foram assim sintetizadas pela DRJ em Belo Horizonte, MG:

"DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO"

aduz que é tempestiva a impugnação interposta em 13/11/2006 (segunda-feira), haja vista que foi intimada em 11/10/2006 (quarta-feira), não houve expediente na Repartição em 12/10/2006 (quinta-feira), e a contagem do prazo iniciou no dia 13/10/2006 (sexta-feira).

"DO AUTO DE INFRAÇÃO"

tece considerações de que os autos de infração da Cofins e do PIS foram lavrados ao fundamento de a fiscalização ter constatado suposta falta / insuficiência de recolhimento da Cofins e do PIS, relativa aos períodos de 31/01/1999 a 31/12/2001.

após essas considerações, transcreve excerto do Termo de Verificação Fiscal (fls.150), para a seguir, contrapor que a exigência é indevida, pelas seguintes razões:

a) decadência de eventual crédito tributário relativo aos fatos geradores de 01/01/1999 a 30/09/2001, em face de ter decorrido o prazo de cinco anos previsto no art.150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN;

b) improcedência do lançamento, em face de, a seu ver, as receitas objeto dos autos de infração, quais sejam (receitas de aluguéis e rendimentos equiparados na carteira imobiliária; resultado positivo de reavaliação de investimentos imobiliários; ganhos / lucros na venda de investimentos imobiliários; rendimentos / ganhos não equiparados a aplicações financeiras), por não serem faturamento (receita bruta da venda de bens e/ou serviços), não integrarem a base de cálculo dessas contribuições, em conformidade com a Decisão do STF no RE 346.084;

c) impossibilidade de incidência dos juros de mora sobre o valor lançado a título de multa; isso se devidos fossem tais encargos, bem como inadequação da taxa SELIC.

"DA DECADÊNCIA"

nos termos do art.142, do CTN, já decaiu o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário em apreço, tendo em vista que foi intimada em 11/10/2006, para exigir Cofins e PIS, e respectivos encargos, relativos a fatos geradores supostamente ocorridos desde 01/1999 até 12/2001;

a Cofins e o PIS têm natureza de tributos e são lançados por homologação, em que se aplica a regra do art.150, § 4º, do CTN (que transcreve) e, no caso, a fiscalização não cogita de dolo, fraude ou simulação;

não é aplicável à Cofins e ao PIS o prazo previsto no art.45 da Lei nº 8.212, de 1991, a teor de jurisprudência administrativa, cuja ementa de acórdão transcreve;

ainda que fosse aplicável o art.45, da Lei nº 8.212, de 1991, não prevaleceria o entendimento do fisco, porque matéria relativa à prescrição e decadência demanda lei complementar, por consubstanciar norma geral de direito tributário, a teor da alínea "b", do inc.III, do art.146, da Constituição Federal;

objeta, ainda, eventual entendimento que o fisco possa adotar de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não haveria óbice à aplicação do prazo decadencial de 10 anos, versado na Lei nº 8.212, de 1991, em razão de o art.150, § 4º do CTN, estabelecer o prazo de cinco anos "se a lei não fixar prazo à homologação";

reporta-se à doutrina, transcrevendo excerto de obras atribuídas aos eminentes juristas Alberto Xavier, Luciano da Silva Amaro e Brandão Machado, bem como à jurisprudência administrativa, transcrevendo ementas de acórdãos atribuídas à Câmara Superior de Recursos Fiscais e ao Conselho de Contribuintes, acerca do prazo decadencial de contribuições sociais.

reporta-se à jurisprudência administrativa, transcrevendo ementas de acórdãos sobre decadência de Cofins, PIS e de Finsocial;

"A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – FATURAMENTO"

suscita que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por meio do Parecer –PGFN nº 439, de 1996, do qual transcreve excerto, reconhece a possibilidade de que aos processos administrativos em curso seja aplicada a jurisprudência que venha a se pacificar no Judiciário;

no auto de infração a fiscalização aplicou a Lei nº 9.718, de 1998, para efeito de determinar a base de cálculo da Cofins e do PIS, englobando determinadas receitas peculiares à entidade, que não compõem o faturamento, pois que não se trata de receitas decorrentes da venda de bens e tampouco da prestação de serviços, de forma tal que não deveriam integrar a base de cálculo dessas contribuições;

no entanto, consoante ementa de acórdão do Supremo Tribunal Federal que transcreve, teria sido decidido pelo Plenário, em sessão realizada em 09/11/2005, pela inconstitucionalidade do § 1º, do art.3º, da Lei nº 9.718, de 1998, que teria pretendido equiparar o "faturamento" à totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente da classificação fiscal ou contábil adotada;

referido entendimento do Plenário do STF seria definitivo e já haveria decisões em que os integrantes do Tribunal aplicaram tal entendimento, transitadas em julgado;

aduz que, à vista da pacífica jurisprudência do STF, a questão deve, além de ser apreciada, também reconhecida na esfera administrativa;

de acordo com a decisão do STF seriam indevidas as exigências de contribuições ao PIS e a Cofins, sobre as bases de cálculo majoradas pela Lei nº 9.718, de 1998, porque:

a) por força do art.195, I, da Constituição Federal, com a redação em vigor por ocasião da edição da Lei nº 9.718, de 1998, a União Federal tinha competência para exigir contribuição apenas sobre o "faturamento";

b) faturamento é conceito de Direito Comercial que de acordo com a legislação, doutrina e jurisprudência do STF corresponde à receita bruta tal como definida pela Lei Complementar nº 70, de 1991, substancialmente idêntica ao

disposto no Decreto-lei nº 2.397, de 1987, art.22, alínea "a", não podendo ser alterado pela legislação tributária por força do disposto no artigo 110 do CTN, não se compreendendo portanto neste conceito quaisquer outras receitas, tais como provenientes de locação de imóveis, receitas financeiras, etc.;

c) o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 1998 confirma estas conclusões, porque tendo sido promulgada posteriormente à publicação da Lei nº 9.718, de 1998, reconhece que à época de sua edição a União Federal não possuía competência para instituir contribuição sobre receitas, mas apenas sobre o faturamento;

caberia, pois, a seu ver, aplicar o Parecer PGFN nº 439, de 1996 e julgar improcedente a exigência pelo mérito;

"DO NÃO CABIMENTO DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA"

argumenta que, embora não exigida no auto de infração, se prevalecer a exigência o fisco exigirá juros de mora sobre o valor da multa de ofício.Por isso, desde já impugna a pretensão, até para que não se alegue posteriormente que tal matéria não pode ser objeto de exame porque não foi abordada na defesa apresentada;

com arrimo em jurisprudência administrativa atribuída ao 1º, 2º e 3º Conselho de Contribuintes, cujas ementas transcreve, a defendente sustenta que a exigência de juros sobre a multa não tem suporte legal;

a seu ver, a própria dicção do art.161 do CTN evidencia que não há possibilidade de incidir juros sobre multa e não a autoriza.Isso porque, a penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, não está incluída no "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora, sob pena de ser desnecessária a ressalva final do artigo de que a incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis";

contrapõe, ainda, que a exigência pudesse estar fundamentada no art.61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao argumento de que, os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas.Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorreriam da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorreriam de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais;

a única interpretação possível do art.61, da Lei nº 9.430, de 1996 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento;

transcreve o art.43 da Lei nº 9.430, de 1996, afirmando que ele vem evidenciar ainda mais que o art.61 dessa mesma Lei prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições.Isso porque, a seu ver, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", que consta do caput do art.61 da aludida Lei contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art.43, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do caput do artigo já decorreria diretamente do art.61.

conclui que o fisco somente poderia cobrar juros de mora sobre multa, se a própria multa correspondesse ao valor principal do débito fiscal (multa isolada), o que não é o caso;

"QUANTO AOS JUROS DE MORA"

ainda que fossem devidos juros de mora, eles não poderiam ser calculados com base na taxa SELIC.Isso porque referida taxa é uma figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras; é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no art.161 do CTN, como reiteradamente reconhecido pelo C.Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 464.295 – São Paulo – DJ 16/02/2004)."

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou os lançamentos procedentes, conforme Acórdão nº 02-13.408, datado de 22 de fevereiro de 2007, às fls. 190/213, sob as seguintes ementas:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS - PREVIDÊNCIA FECHADA.

A base de cálculo da Cofins das entidades de previdência privada fechadas é o valor da receita bruta mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas, admitidas as deduções e exclusões previstas na legislação de regência.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep das entidades de previdência privada fechadas é o valor da receita bruta mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas, admitidas as deduções e exclusões previstas na legislação de regência."

Cientificada dessa decisão, inconformada, a recorrente interpôs tempestivamente o recurso voluntário às fls. 220/252, requerendo a reforma da decisão recorrida a fim de que sejam julgados insubsistentes os lançamentos.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso arrazoado sobre: **i)** decadência; **ii)** a base de cálculo do PIS e da Cofins; **iii)** o não-cabimento da exigência de juros de mora sobre multa; e, **iv)** a imprestabilidade da Selic como taxa de juros de mora; concluindo, ao final que: **a)** para o período de competência de janeiro de 1999 a setembro de

2001, na data da constituição dos créditos tributários, o direito de a Fazenda Nacional constituí-los já havia decaído, nos termos do CTN, art. 150, § 4º; **b)** em face da decisão do STF no RE 346.084, reconhecendo a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo dessas contribuições; é possível, administrativamente, aplicar tal decisão; **d)** é ilegal a aplicação de juros de mora sobre a multa punitiva, uma vez que a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, prevê a cobrança de juros de mora somente sobre o valor dos tributos; e, **e)** a ilegalidade da cobrança de juros mora, à taxa Selic, porque esta é composta de juros e correção monetária, além de ser fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e por extrapolar o percentual de 1,0% ao mês, previsto no Código Tributário Nacional (CTN), art. 161.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Quanto à suscitada decadência, as contribuições sociais, Cofins e PIS, como a maioria dos tributos, se insere no rol de lançamentos por homologação. Tal sistemática, como se sabe, encontra-se regulada no CTN, art. 150 § 4º, que é taxativo no sentido de fixar o prazo de 05 (cinco) anos para o exame da autoridade administrativa, com vistas à homologação ali referida, com ressalva prévia de seu *caput*: ***"se a lei não fixar prazo à homologação"***.

A Lei nº 8.212, de 1991, art. 45, vigente na data de constituição dos créditos tributários em discussão, havia fixado o prazo de 10 (dez) para a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários referentes a contribuições sociais, como no caso em discussão.

No entanto, em julgamento ocorrido em 11 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional o art. 45 daquela lei e, ainda, aprovou, na sessão plenária realizada em 12/06/2008, a Súmula Vinculante nº 08 que assim estabelece, *in verbis*: "***São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário***". Assim, aplica-se ao presente caso, em relação à decadência, o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 4º, que assim determina, *in verbis*:

Assim, em relação à decadência, deve ser observado o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 4º, que assim determina, *in verbis*:

> *"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *(...)."*

> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Portanto, aplicando-se este dispositivo legal, na data da constituição dos créditos tributários, em 11/10/2006, o direito de a Fazenda Nacional exigir as parcelas correspondentes aos fatos geradores do período de competência de janeiro de 1999 a setembro de 2001 já havia decaído. Assim, o lançamento correspondente àquele período deve ser cancelado.

Quanto à aplicação da decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, prevista no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a instância administrativa não está obrigada a aplicar tal decisão. Ao contrário, não há norma prevendo a aplicação de decisão que, no controle difuso da inconstitucionalidade dos atos legais editados, tenha afirmado inconstitucional norma regulamente editada. Tal obrigação só surge após a extensão dos efeitos de reiteradas decisões nesse sentido, por meio de Resolução do Senado Federal, na forma prevista no art. 52, inciso X da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, mesmo quando o STF, no exercício do controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, declare em sessão plena a inconstitucionalidade de uma lei e/ ou de dispositivos dela, essa decisão produz efeitos apenas para aqueles que integraram a lide. A extensão de seus efeitos, ainda segundo as regras emanadas da Carta Magna, depende de expedição de ato, de exclusiva competência do Poder Legislativo. Mais especificamente, Resolução do Senado Federal que suspenda a execução do ato declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (CF, art. 52, inciso X).

A Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, art. 77, que trata da aplicação de dispositivos declarados inconstitucionais pela administração tributária federal, assim dispõe, in verbis:

> *"Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:*
>
> *I - abster-se de constituí-los;*
>
> *II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;*
>
> *III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais."*

Também o Decreto nº 2.346, de 04/10/1997, arts. 1º a 4º, ao disciplinara aquela aplicação, em julgamentos administrativos das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, determinou, *in verbis*:

"Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

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.

Assim, a meu ver, somente depois da decisão do STF em ação direta de inconstitucionalidade e/ ou de ação declaratória de constitucionalidade que inequívoca e definitivamente declare a inconstitucionalidade de um dado texto legal, podem os órgãos administrativos deixar de aplicá-lo. À exceção destas, somente depois de edição de súmula vinculante pelo STF e/ ou de Resolução do Senado Federal que suspenda a execução da norma que tenha sido, reiteradamente, declarada inconstitucional pelo STF em ações individuais.

O Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, disciplinando a matéria assim dispõe:

> *"Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*
>
> *I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*
>
> *II - que fundamente crédito tributário objeto de:*
>
> *a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;*
>
> *b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou,*
>
> *c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

Ora de acordo com esta norma somente, no caso de decisões definitivas do STF, os Conselhos de Contribuintes do STF estão obrigados a aplicá-las em seus julgamentos.

No caso do alargamento da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, é forçoso reconhecer que as recentes decisões do STF que declararam inconstitucional tal alargamento ainda carecem de maiores esclarecimentos.

Na Constituição Federal consignou-se que a noção de faturamento a que aludiam tanto a Lei Complementar nº 70, no que tange à Cofins, quanto a Lei nº 9.715, de 1998, no que concerne ao PIS, corresponderiam à receita própria atividade da pessoa jurídica, ou seja, sob o conceito contábil, a decisão confunde receita bruta com receita operacional.

Nas ações impetradas contra o alargamento, os contribuintes pleiteavam que o STF ratificasse os seus entendimentos de que faturamento significa receita da venda de bens ou serviços. Assim, qualquer pessoa jurídica, fosse de que ramo fosse, nunca incluiria receitas que não fossem provenientes de vendas – financeiras e outras – naquelas bases de cálculo.

No entanto, na forma como acabou sendo aprovado o acórdão daquela Corte Suprema, salvo melhor juízo (a ser por ela mesma proferido), até mesmo as instituições financeiras não estariam obrigadas ao pagamento daquelas contribuições sobre suas receitas financeiras que são, por óbvio, provenientes de suas atividades econômicas.

Assim, no meu entendimento, parece temerário promover administrativamente a sua extensão a empresas que não tenham sido diretamente beneficiadas por aquelas decisões.

Quanto à utilização da taxa Selic como juros moratórios, em face da existência de súmula editada por este Segundo Conselho de Contribuintes, a apreciação e julgamento das questões de mérito, expendidas no recurso voluntário, contra sua aplicação, ficaram prejudicadas, devendo ser aplicada, ao presente caso, a Súmula nº 03, que assim dispõe, *in verbis*:

> *Súmula nº 3. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais."*

Finalmente, quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, embora não faça parte do lançamento em discussão, considerando que a DRJ manifestou sobre tal exigência, entendo que deva ser enfrentada nesta fase recursal.

Ao contrário do entendimento da DRJ, por falta de fundamentação legal tal exigência não deve ser mantida. A multa de ofício se converte em principal somente depois de decorridos os 30 (trinta) dias concedidos ao sujeito passivo para pagamento do crédito tributário julgado e mantido por decisão administrativa definitiva, quando então tal exigência será exigida, nos termos da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º, caso não seja paga. Até então não existe fundamento legal para sua exigência.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto pelo provimento parcial do presente recurso voluntário, excluindo-se dos montantes dos créditos tributários contestados as parcelas lançadas e exigidas para o período de competência de janeiro de 1999 a setembro de 2001, inclusive, e respectivas cominações legais, bem como a não-exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, mantendo-se as exigências de ambas as contribuições para o período restante, ou seja, de outubro a dezembro de 2001, e respectivas cominações legais.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009

JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS

Declaração de Voto

CONJUNTA

CONSELHEIROS EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, ODASSI GUERZONI FILHO E ANDRÉIA DANTAS LACERDA MONETA (SUPLENTE)

Declaramos as razões pelas quais entendemos que não incidem juros de mora sobre a multa de ofício do lançamento em questão.

Embora reconhecendo a possibilidade da incidência de juros sobre o valor da penalidade, só a reputamos legal se houver lei expressa. Sem lei que determine tal incidência, os juros hão de incidir sobre o valor do tributo, apenas.

Na espécie, parece não haver a lei requerida. Como mencionado no voto do ilustre relator, o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício dos autos de infração tem suporte legal no art. 61 da Lei nº 9.430/96, cuja redação é a seguinte (sublinhado acrescentado):

> *Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*
>
> *§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

A melhor exegese da norma extraída do artigo em comento é no sentido de que os valores (ou os débitos a que ele se refere) de tributos serão acrescidos de juros de mora (dizemos tributos, simplesmente, porque a redação adotada pelo legislador no *caput* do dispositivo em comento é redundante, já que tributo é o gênero ao qual pertencem as espécies contribuições sociais, impostos, taxas e contribuições de melhoria, além dos empréstimos compulsórios).

Data vênia, descabe considerar que a palavra "débitos", empregada no *caput* e no § 3º do artigo em tela, se refere à totalidade do crédito tributário. A redação empregada,

que restringe os débitos àqueles "decorrentes de tributos e contribuições" (ou de tributos, simplesmente), limita a incidência dos juros de mora ao valor principal. Daí não englobar a multa de ofício (nem a de mora, se fosse o caso).

A demonstrar que a interpretação ora adotada é a melhor, observamos que noutro artigo da Lei nº 9.430/96 há determinação explícita para que os juros incidam sobre a penalidade. Trata-se do art. 43, que informa, *verbis* (sublinhado acrescentado):

> *Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Como se sabe, o CTN, em artigos distintos, se reporta às diversas parcelas que compõem o montante da obrigação tributária. Ora se refere ao valor do crédito tributário como um todo (por exemplo: arts. 128, 129, 130, 135 e 139, nos quais vem expressa a locução, e 136 e 137, estes com referência implícita, por disporem sobre responsabilidade por infrações), ora ao valor do tributo, apenas (arts. 131, 132, 133), ora ao valor do tributo acompanhado da multa de mora (art. 134, em mais um exemplo).

As expressões utilizadas, numa interpretação literal, devem ser lidas como se referindo aos valores seguintes:[1]

- "crédito tributário" engloba todos os valores concernentes à obrigação tributária: além do valor do tributo (principal), o dos juros e o das penalidades (multa de mora ou de ofício);

- "tributo" quer dizer valor principal, com inclusão dos juros de mora (mas não das penalidades), se o recolhimento for efetivado após o prazo de vencimento (os juros são aplicados em decorrência da mora, não se confundindo com penalidade);

- "penalidade" refere-se à multa ofício ou à multa de mora (uma ou outra), embora saibamos que outras penas, como a de apreensão e perdimento de mercadoria também são utilizadas em menor grau.

[1] Ives Gandra da Silva MARTINS, comentando as expressões, afirma: "... o legislador pátrio não utilizou, de forma perfunctória e superficial, os termos crédito tributário, obrigação tributária, tributo e penalidade, o que vale dizer ter sempre deles ter feito uso, por intenção específica, mais ou menos abrangente (....). Assim é que que sempre que quis o legislador transferir ao responsável o dever de pagar tributo e penalidade fez expresso uso da expressão obrigação tributária (art. 135) ou ao falar de obrigação principal (art. 134) houve por bem esclarecer, em face de ser a penalidade pecuinária também obrigação principal, que apenas aquelas de caráter moratório seriam transferíveis (...). Quando pretendeu o legislador falar de penalidades, de penalidades falou. Quando pretendeu falar de tributos, só de tributos falou. Quando pretendeu falar de penalidades e tributos, de obrigação tributária falou. (MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Responsabilidade tributária. In: Caderno de pesquisas tributárias – responsabilidade tributária, 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, v. 5, p. 28/29).

Portanto, claramente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não se refere ao "crédito tributário" na sua totalidade e tampouco faz menção à penalidade (diferentemente do art. 43 dessa Lei, que se reporta à multa).

Quanto ao art. 161 do CTN, segundo o qual "O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária", traz, ao lado dos juros de mora, as penalidades ("sem prejuízo"). Esse texto legal não afirma (nem nega) que os juros de mora devem incidir sobre a penalidade da multa de ofício. Assim, descabe invocar a norma extraída desse artigo para concluir por tal incidência. Para tanto, carece lei específica, como já destacado.

Por fim, lembramos que em caso de dúvida acerca da incidência ou não dos juros sobre a multa deve ser aplicado o art. 112, IV, do CTN. Não havendo certeza, como o cômputo dos juros sobre a penalidade implica em majoração desta, cabe a interpretação mais benéfica ao contribuinte de modo que os juros devem atingir tão-somente o tributo (valor principal).

Sala das Sessões, em 06 de ~~maio~~ de 2009.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

ODASSI GUERZONI FILHO

ANDRÉIA DANTAS LACERDA MONETA (SUPLENTE)