



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
0	de 19 / 10 / 1999
0	<i>voluntária</i>
	Relatório

Processo : 10768.000886/98-88
Acórdão : 201-72.820

Sessão : 08 de junho de 1999
Recurso : 110.885
Recorrente: SUPERMERCADOS SERRA E MAR LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

COFINS - 1 - Se o legislador ordinário, eventualmente, ofende norma constitucional, falece competência à Tribunais Administrativos, reconhecê-lo incidentalmente, posto ser competência exclusiva do Poder Judiciário. 2 – No entanto, *in casu*, já decidiu o STF, em ação declaratória de constitucionalidade (ADC 1/1-DF), que não há bitributação da COFINS e o PIS, ambos tributos incidentes sobre o faturamento, de vez que aquela contribuição foi criada com base no art. 195, I, da Constituição Federal e não com fulcro no parágrafo quarto do mesmo artigo. 3 – Se a base de cálculo do lançamento de ofício foi extraída de livro fiscal ou declaração prestada pelo próprio contribuinte, invertido está o ônus da prova, devendo o contribuinte provar o erro. Desta forma, despropositado o pedido de pericia. 4 – Se o enquadramento legal da multa aplicada está correto, não há o que questionar quanto à alíquota escolhida pelo legislador. **Recurso voluntário negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: SUPERMERCADOS SERRA E MAR LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 08 de junho de 1999


 Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


 Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Ana Neyle Olímpio Holanda, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/fclb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.000886/98-88
Acórdão : 201-72.820

Recurso : 110.885
Recorrente : SUPERMERCADOS SERRA E MAR LTDA.

RELATÓRIO

A empresa epigrafada recorre da decisão *a quo* que manteve parcialmente o lançamento de ofício, o qual teve por objeto a constituição de crédito tributário referente à COFINS, relativa aos períodos de setembro de 1992 a dezembro de 1996, face a falta de recolhimento da mencionada contribuição. Informa o Fisco às fls. 270 que os mapas de apuração da base de cálculo do valor sob exação (fls. 271/273) foram extraídos das declarações de rendimento referentes aos anos calendários 1992 a 1996 (fls. 02/138). Aduz ainda a fiscalização, que em relação ao período de março de 1995 a dezembro de 1996 a empresa parcelou o valor não recolhido, mas que os valores apresentados como base de cálculo não correspondem à efetiva receita declarada.

Decorrente da mesma ação fiscal foi efetuado o lançamento referente ao PIS, objeto do Processo nº 10768.000887/98-41.(Recurso nº 110.882)

Em suas razões recursais, repisando suas alegações em sede impugnatória, alega a recorrente, em síntese, a inconstitucionalidade da cobrança da COFINS, uma vez entender que a mesma tem base de cálculo igual a do PIS, qual seja o faturamento das empresas, o que macularia o art. 154, I da Carta Política, caracterizando, desta forma, a bitributação. Insiste na necessidade de diligência para que seja aferida adequadamente a base de cálculo levantada pelo Fisco, alegando que *"ter-se em conta números e quantias que sejam obtidos meramente a partir de livros fiscais não é meio suficiente e apropriado à fixação da base de incidência da exação aqui impugnada"* (fls. 307). Por fim, argúi que a multa aplicada é excessiva devendo ser reduzida para 30 % (trinta por cento), adequando-se *"aos padrões e parâmetros legais próprios"*, contudo sem apontar a fonte legal a escorar seu pleito.

O processo subiu a este Colegiado sem o depósito recursal arrimado na Liminar com cópia às fls. 383.

Em suas Contra-Razões (fls. 394), a Fazenda Nacional manifesta-se pelo improvimento do recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10768.000886/98-88
Acórdão : 201-72.820

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

No que tange à alegação de inconstitucionalidade da norma veiculadora da cobrança da COFINS, averbe-se que, já é remanso o entendimento dos Conselhos de Contribuintes de que lhes falece competência para incidentalmente declararem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal. A respeito, averbei no Recurso nº 99.504 nos seguintes termos:

"A aprovação de uma lei segue todo um rito formal e não se equivale a simples aposição de um carimbo. Se, por ventura, revestir-se de vício de inconstitucionalidade, o Poder competente para tal, dentro do proposto por Montesquieu, como corolário desta autonomia dos poderes, e que a jurisprudência norte-americana denomina checks and balances in government (teoria dos freios e contrapesos, em que os diferentes Poderes fiscalizam-se entre si) é o Poder Judiciário. E tal manifestação ainda não houve.

O que quer a recorrente é que cada agente fiscal, ao embasar legalmente determinado lançamento, faça sobre a lei embasadora um juízo de constitucionalidade da mesma. Em outras palavras, o fiscal deve ser um exegeta, um consitucionalista, um estudioso do Direito. Com a devida vênia, entendo que tal não se coaduna com o bom Direito, com a racionalidade administrativa, com o bem comum e, mormente, com o princípio da razoabilidade, informador de todo nosso ordenamento jurídico. Ao admitir tal tese, está-se admitindo o descontrole administrativo, e isto, bem sabe a recorrente, não é, inelutavelmente, consentâneo com o interesse público, e a própria moralidade administrativa, tanto argüida pelos liberais de plantão.

Tecemos, por fim, algumas considerações sobre a competência de Tribunais Administrativos para conhecerem de arguição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo infralegal.

Os Tribunais Administrativos Tributários têm como função precípua, o controle da legalidade das questões fiscais, e assim agindo são como uma espécie de filtro para o Poder Judiciário. Diante disso, devem agir, em que pese sua autonomia, em sintonia com aquele Poder, de modo a buscar eficácia e justiça na aplicação das leis fiscais. Um dos objetivos da segunda instância, quer em processos judiciais, quer em processos administrativos é, dentre outros, a uniformização das decisões. Sem essa o

ge



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.000886/98-88

Acórdão : 201-72.820

caos estará instalado, pois não haverá forma eficaz de controle e administração da máquina administrativa controladora.

De outra banda, vem crescendo no Brasil, historicamente, a concentração do controle da constitucionalidade das leis¹. De 1891, modelo difuso transplantado dos Estados Unidos, à Emenda Constitucional 03, de 17 de março de 1993, em apertada síntese, o controle da constitucionalidade das leis e atos normativos vem num crescente que leva, inequivocamente, a uma tendência concentradora.

Como está hoje o ordenamento jurídico brasileiro, nossa jurisdição é una, o que leva a que todo ato administrativo possa ser revisto pelo Poder judiciário. Não há dúvida que as decisões administrativas, quer as emanadas em "juízo" singular quer as oriundas de "juízo" coletivo, são espécies de ato administrativo e como tal sujeitam-se ao controle do Judiciário. A lógica de nosso sistema de jurisdição una está justamente nas garantias que são dadas ao magistrado de modo que este, em tese, fique resguardado de qualquer pressão. É o princípio do juízo natural.

Sejamos pragmáticos: os julgadores, a nível de Ministério da Fazenda, ou vinculam-se ao Secretário da Receita Federal (as DRJs a este subordinam-se hierarquicamente) ou vinculam-se ao próprio Ministro (como é o caso dos Conselhos de Contribuintes). Portanto, lhes falta o elemento subjetivo que faz da jurisdição brasileira ser una, ou seja, a independência absoluta. A questão não é de competência técnica, mas sim de legitimação e independência institucional. Nada impede que o ordenamento mude a este respeito, mas a realidade hoje é esta. Este é o entendimento de Bonilha² e Nogueira³.

No mesmo sentido, há a presunção de constitucionalidade de todos os atos oriundos do legislativo, e são a estes que as autoridades

¹ Nesse sentido ensina POLETTI, Ronaldo. "Controle da Constitucionalidade das Leis", 2a. ed., 2a. tiragem, Forense, RJ, 1995, p. 71/96

² BONILHA, Paulo Celso B. "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", 1a. ed., LTR, São Paulo, 1992, p.77 - "A ampliação da autonomia no julgamento e a modernização da estrutura administrativa, com o reforço de seus pontos essenciais - apuro na especialização, imparcialidade no julgamento e rapidez, dependeria, em nosso entender, do aparelhamento, por lei federal, de ação especial de revisão judicial de decisões administrativas finais, restrita aos casos em que fossem manifestamente contrárias à lei ou à prova dos autos".

³ NOGUEIRA, Alberto. "O Devido Processo Legal Tributário", 1a. ed., Renovar, 1995, p. 85: "O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais."

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.000886/98-88
Acórdão : 201-72.820

tributárias, como supedâneo do princípio da legalidade, vinculam-se. Ademais, prevê a Constituição, que se o Presidente da República entender que determinada norma macula a Constituição deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que ao tomar posse comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, caput art 78).

Sem embargo, se o Presidente da República exerce a direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II da CF/88 (e por simetria os Governadores chefiam a administração estadual), devendo este zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis que entenda inconstitucionais, em não o fazendo há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.

Querer que seus subordinados conheçam de argumentações de inconstitucionalidade de leis é desvirtuar o ordenamento jurídico brasileiro e até mesmo o nosso sistema presidencialista de governo, sem falar no caos do descontrole que tal acarretaria, com um só destinatário prejudicado, o Poder Público, ou, em última análise, o próprio povo, origem e fim daquele Poder.

Aqueles que não lograssem seu intento de ver determinada norma tributária declarada como inconstitucional no Judiciário, poderia tentá-lo a nível administrativo, e que meios seriam postos à disposição da Administração para ter, por exemplo, controle de litispendência? Além das ponderações de índole técnico-jurídica, a razoabilidade desautoriza tal tese.

Por outro lado, como nos ensina Hugo de Brito Machado, "não tem o sujeito passivo de obrigações tributárias direito a uma decisão da autoridade administrativa a respeito de pretensão sua de que determinada lei não seja aplicada por ser inconstitucional", e justamente sua fundamentação sustenta-se no fato de que a competência para dizer a respeito da conformidade da lei com a Constituição pressupõe possibilidade de uniformização das decisões, caso contrário estaria inquinado o princípio da isonomia⁴.

Assevera o mestre nordestino que "nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Continua ele: "Acolhida a

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. "O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança", in "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL", Dialética, São Paulo, 1995, p. 78-82.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.000886/98-88

Acórdão : 201-72.820

arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda Pública não pode ir ao Judiciário contra decisão de um órgão que integra a própria Administração. A Administração não deve ir a juízo quando o seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste". Mais adiante pondera: "Uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal⁵, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isto deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal".

Por fim, arremata: "É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior⁶. A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não inconstitucional" (sublinhamos).

Não há dúvida, em conclusão, que a matéria do controle da constitucionalidade das leis tem sede constitucional e tem base político-jurídica, não dando margem a que órgãos administrativos não dotados de características de total, ampla e irrestrita autonomia e independência possam tecer juízo sobre normas que, por todo seu trâmite formal, constitucionalmente estabelecido, são presumivelmente constitucionais.⁷

⁵ Hugo de Brito Machado observa, a exemplo de Seabra Fagundes, que a expressão Contencioso Administrativo Fiscal não tem o sentido de órgão com atribuição jurisdicional, posto que tal atribuição no Brasil é exclusiva do Poder Judiciário.

⁶ Este é o magistério de CARNEIRO. Athos Gusmão, in "O Novo Recurso de Agravo e Outros Estudos", Forense, Rio de Janeiro, 1996, p. 89., quando, ao discorrer sobre os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, assim averba: "À evidência, não cabe recurso extremo das decisões tipicamente administrativas, ainda que em procedimento censórios proferidos pelos tribunais no exercício de sua atividade de autogoverno do Poder Judiciário e da magistratura. Igualmente descabe o recurso extraordinário ou o recurso especial de decisões proferidas por tribunais administrativos, como o Tribunal Marítimo, os *Conselhos de Contribuintes*, etc., cuja atividade é tipicamente de administração e sujeita ao controle do Judiciário (no Brasil, sistema da "unidade" da Jurisdição)." (grifamos)

⁷ Assim Leciona AFONSO DA SILVA, José, in "Curso de Direito Constitucional Positivo", Malheiros, São Paulo, 1992, p. 53, quando afirma: "Milita presunção de validade constitucional em favor das leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, §3º, que estabeleceu um contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.000886/98-88

Acórdão : 201-72.820

Por derradeiro, ressalte-se que para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, os Tribunais deverão fazê-lo pela maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial, como prevê a Constituição em seu art. 97 (a chamada reserva do plenário). Assim, o STF para declarar determinada norma inconstitucional deve reunir seu pleno, assim como o STJ sua Corte Especial. Nada obstante, entende a recorrente, uma única câmara de um colegiado administrativo, por maioria simples, pode conhecer de incidente de inconstitucionalidade de norma legal ou ato administrativo normativo."

Nada obstante os argumentos supra esposados, registro que tal matéria já não admite controvérsia, uma vez que a respeito já há pronunciamento da Suprema Corte em Ação Declaratória de Constitucionalidade, sendo sua decisão, por força constitucional (art. 102, § 2º), vinculante ao próprio Judiciário e ao Executivo.

Destarte, o relator da Ação Direta de Constitucionalidade 1/1-DF, Ministro Moreira Alves, delimitando o âmbito da referida ação, averba que a controvérsia judicial versa *"total ou parcialmente, os aspectos constitucionais que, a respeito dessa contribuição social, assim foram resumidos na inicial (fls. 13): a) resulta em bitributação, por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS; b) fere o princípio constitucional da não-cumulatividade dos impostos da União,"*

Quanto à questão da bitributação, objeto deste processo, assim consignou o Ministro-relator:

"De outra parte, sendo a COFINS contribuição social instituída com base no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, e tendo ela natureza tributária diversa do imposto, as alegações de que ela fere o princípio da não-cumulatividade dos impostos da União e resulta em bitributação por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS/PASEP só teriam sentido se se tratasse de contribuição social nova, não enquadrável no inciso I do artigo 195, hipótese em se lhe aplicaria o disposto no § 4º desse mesmo artigo 195 ('só a Lei poderá instituir outras fontes destinadas a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I'), que determina a observância do inciso I do artigo 154 que estabelece que a União poderá instituir 'I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

dever de audiência do Advogado-Geral da União que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado".(grifamos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.000886/98-88

Acórdão : 201-72.820

Assim, diante do exposto, não prospera a alegação de inconstitucionalidade.

Por outro lado, também improcedente o pedido de perícia. Ora, a base de cálculo foi extraída dos próprios livros fiscais do recorrente, como bem aponta a digna autoridade julgadora recorrida às fls. 351. Assim causa-me estranheza a afirmação da defendente, quando alega que não há consistência nos números e quantias que sejam obtidas *meramente a partir de livros fiscais*. Se os livros fiscais escriturados pela autuada não são meios suficientes e apropriados à fixação da base de cálculo das exações, como ela própria afirma, significa dizer que ela própria admite a não veracidade dos fatos, objeto da escrituração.

Com efeito, não resta dúvida de que os livros comerciais e fiscais provam contra o seu autor, como aliás dispõe às expensas o art. 378 do Estatuto Processual Civil. Portanto, se o fisco embasa o lançamento em livro fiscal exigido pela legislação tributária ou em declaração do próprio contribuinte, está invertido o ônus da prova, cabendo então à empresa autuada, também com base no disposto no citado art. 378 do CPC, demonstrar por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos. Como tais meios, se porventura existam, estão de posse da própria recorrente, e não tendo ela produzido tal prova em momento oportuno, uma vez invertido pelo fisco o ônus da prova, precluso seu direito e a mim caracterizado seu intento procrastinatório. Em consequência, indefiro o pedido de perícia.

Por derradeiro, quanto à multa, de igual sorte improcedente as ponderações da empresa, posto que não cabe ao fisco no momento da autuação fazer juízo discricionário sobre o percentual estabelecido pelo legislador, uma vez vinculada sua atuação. Portanto, não havendo qualquer litígio quanto ao enquadramento legal da multa (fls. 291), é de ser a mesma mantida.

Forte no exposto, **nego provimento ao presente recurso.**

Sala das Sessões, em 08 de junho de 1999

JORGE FREIRE