



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

Processo nº 11020.903279/2012-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.615 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2018
Matéria RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente MECANICA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Direitos creditórios pleiteados via Declaração de Compensação - Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, essencial a comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas, comprovação esta que é ônus do contribuinte, sendo incabível a transferência da responsabilidade ao Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Transcreve-se o Relatório do Acórdão nº **10-49.299** da 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre.

Trata o presente processo fiscal de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido eletronicamente pela DRF Caxias do Sul relativo à Declaração de Compensação, enviada pela interessada, no qual não foi homologado o encontro de contas de pagamento indevido/a maior ante a ausência/insuficiência de créditos oponíveis contra a Fazenda Pública, uma vez que o pagamento indicado foi encontrado, encontrando-se, todavia, totalmente alocado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

A interessada por sua vez, contesta o Parecer alegando em sede de preliminar sua nulidade. No mérito, alega insurge-se contra o caráter confiscatório da multa exigida, bem como contra a taxa Selic.

Em 20 de março de 2014, através do **Acórdão nº 10-49.299**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Entendeu a Turma que:

Com relação à preliminar de nulidade argüida, cabe observar que qualquer exame mais atento no despacho decisório combatido constatará que este preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, devendo ser refutadas de plano as alegações de violação de princípios basilares de direito administrativo e constitucional.

A motivação para a não homologação da compensação foi devidamente explicitada pela administração ao apontar que os pagamentos tidos como indevidos foram localizados, mas já se encontram “integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no Per/Dcomp”.

Também não há que se falar em desvio de finalidade do ato administrativo, até mesmo porque este está corretamente fundamentado, sendo despropositada a ilação colocada pelo representante legal da interessada no sentido de que foi efetivado apenas para interromper a fruição do prazo para homologação tácita de cinco anos contado a partir do envio das dezenas de declarações de compensação.

A empresa interessada entregou declaração de compensação onde manifestou intenção de extinguir débitos tributários mediante oposição de indébitos que julga ser detentor. Ocorre, no entanto, que a contribuinte apenas alega na impugnação que teriam ocorrido tais indébitos, não trazendo ao processo nenhuma comprovação da efetividade da recolhimento e

das bases de cálculo sobre as quais teriam sido realizados no intuito de comprovar o recolhimento alegado como indevido.

Especificamente quanto ao mérito da questão relativa à insurgência da empresa a respeito do caráter confiscatório da multa de ofício cabe observar que as alegações recaem no vazio, uma vez que, pela própria natureza do processo não houve aplicação de multa de ofício, mas tão somente multa de mora de 20% sobre os valores indevidamente compensados.

Também com relação à inconformidade quanto à taxa selic, sem prejuízo da análise mais específica da questão, deve ser observado que a interessada traz para o processo administrativo discussões sobre a constitucionalidade de leis vigentes no país. Antes de mais nada, deve ser ressaltado que a autoridade administrativa não tem competência legal para decidir sobre tal questão, e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões desta natureza.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 15/04/2014, via Aviso de Recebimento, às folhas 76 do processo digital.

Em 09/05/2014, ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 78 a 123.

Em síntese, foi alegado que:

- ✓ A Decisão ora atacada deve ser de plano anulada por esta Colenda Câmara, uma vez que não respeitou os mais basilares princípios administrativos e constitucionais que norteiam os Atos Administrativos, pois ainda que levantados tais pontos na manifestação, os mesmos não foram devidamente apreciados, razão pela qual se impõe sejam eles devidamente analisados nesta instância de julgamento;
- ✓ A decisão elaborada não se presta a dar início ao contraditório administrativo, eis que, como visto, carente de fundamentação;
- ✓ Não houve qualquer diligência por parte da Fiscalização com o intuito de verificar a natureza do crédito postulado, sendo seu proceder tão somente na injustificada negativa do crédito pretendido e na retórica imposição do ônus da prova do crédito à Contribuinte;
- ✓ Pelo exposto, resta claro o prejuízo aos direitos da Contribuinte ao exercício de sua defesa, vez que impossibilitada de defender-se da forma apregoada no Texto Magno. Neste contexto, não pairam quaisquer dúvidas quanto ao direito dos administrados à ampla defesa no processo administrativo, sendo este verdadeiro critério de validação dos atos e processos administrativos;
- ✓ A decisão recorrida, como visto, teve como fundamento a inexistência de crédito, porquanto o ônus da prova, quanto ao

crédito, seria da Contribuinte. Nada mais equivocado, uma vez que, como veremos, o processo administrativo pauta-se pela verdade material ou verdade real, não havendo espaço para presunções legais ou mesmo de ‘verdades’ processuais decorrentes de eventual distribuição do ônus da prova;

- ✓ O valor lançado a título de multa, flagrantemente ilegal como a seguir demonstrar-se-á, é manifestamente excessivo ferindo, desta maneira o princípio constitucional do não confisco e dos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade. Neste contexto, é princípio básico que a pena, no caso a multa aplicada em face de infrações, não pode ultrapassar os estritos limites da lei - ou melhor, do direito como um todo - valendo para o caso específico do direito tributário, a definição legal do tributo como insusceptível de servir como instrumento de penalização do contribuinte;
- ✓ A inaplicabilidade da TAXA SELIC aos supostos débitos como juros de mora e a limitação dos juros de mora dada pelo código tributário nacional;
- ✓ A possibilidade do enfrentamento pelo tribunal administrativo do argumento de constitucionalidade de norma legal.

- DO PEDIDO

Pelo exposto, requer a Recorrente seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que sejam homologadas as compensações declaradas, reconhecendo-se a relevância dos fundamentos de fato e de direito ora encaminhados ao seu elevado crivo, com a consequente reforma do Acórdão DRJ/POA, 2^a Turma, nº 10-49.299, de 20 de março de 2014.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a empresa MECÂNICA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA foi cientificada **Acórdão nº 10-49.299**, em 15/04/2014, via Aviso de Recebimento, às folhas 76 do processo digital.

A empresa MECÂNICA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA apresentou o seu Recurso Voluntário em 09/05/2014, às folhas 78 do processo digital.

O recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ Não respeito aos princípios administrativos e constitucionais que norteiam os Atos Administrativos;
- ✓ A decisão elaborada é carente de fundamentação;
- ✓ Ausência de diligência por parte da Fiscalização;
- ✓ A inexistência de crédito e o ônus da prova;
- ✓ O valor lançado a título de multa fere o princípio constitucional do não confisco e dos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade;
- ✓ A inaplicabilidade da TAXA SELIC;
- ✓ O enfrentamento do argumento de inconstitucionalidade.

Das preliminares.

- Não respeito aos princípios administrativos e constitucionais que norteiam os Atos Administrativos

É alegado às folhas 03 do Recurso Voluntário:

A Decisão ora atacada deve ser de plano anulada por esta Colenda Câmara, uma vez que não respeitou os mais basilares princípios administrativos e constitucionais que norteiam os Atos Administrativos, pois ainda que levantados tais pontos na manifestação, os mesmos não foram devidamente apreciados, razão pela qual se impõe sejam eles devidamente analisados nesta instância de julgamento.

Assim, de forma mais pormenorizada, passaremos em seguida a expor que a decisão que não homologou as compensações pretendidas pela ora Recorrente deixou de atender o requisito constitucional da fundamentação do ato administrativo, além de ferir os princípios também constitucionais da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal.

Sem razão a Recorrente.

O Acórdão nº 10-49.299, ora guerreado, de pronto explicita o motivo pelo qual a Administração não homologou a compensação: os pagamentos tidos como indevidos foram localizados, mas já se encontram “integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no Per/Dcomp”.

Portanto, a fiscalização aponta um fato preciso, certo e determinado que fulmina as pretensões da então impugnante.

Reafirmando a própria argumentação do Voto exarado no **Acórdão nº 10-49.299**, a fundamentação fática a pouco transcrita explicita o indeferimento do pleito, não necessitando de esclarecimento adicional, uma vez que os controles de conta corrente exercido pela autoridade administrativa indicavam a alocação para outro débito do suposto crédito oponível pela interessada.

De outra sorte, a Recorrente **não explicita o porquê** que os princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal foram desrespeitados.

Assim sendo, por ora, toma-se essa argumentação como mera retórica.

- A decisão elaborada é carente de fundamentação.

É alegado às folhas 04 do Recurso Voluntário:

Ora, Nobres Julgadores, como pode afirmar a Fiscalização que é inexistente o crédito que a Contribuinte pretende compensar se sequer possui meios de determinar qual seria a natureza deste crédito e sua origem???

Ademais, em atenção ao princípio processual administrativo da verdade material, o procedimento correto da Fiscalização, no caso em tela, seria intimar a Contribuinte para que prestasse informações sobre qual a origem do crédito postulado, bem como seu fundamento de validade.

Isto porque não pode a Administração ‘presumir’ a inexistência de crédito e de plano não homologar as compensações declaradas pela Contribuinte.

Todavia, este foi o nefasto procedimento da Administração que, desta maneira, emitiu decisão desprovida da necessária fundamentação que deve conter o Ato Administrativo.

Diga-se ainda que a necessidade de fundamentação ou motivação dos atos administrativos é obrigatória para o exame de sua legalidade, finalidade e da moralidade administrativa.

A argumentação esposada não guarda sintonia com o texto do **Acórdão nº 10-49.299**, a começar pela motivação presente no Voto do **Acórdão nº 10-49.299**: os pagamentos tidos como indevidos foram localizados, mas já se encontram “integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no Per/Dcomp”.

Portanto, o **Acórdão nº 10-49.299** contém uma fundamentação explícita que inaugura o próprio voto.

No mais, depreende-se da própria fundamentação transcrita que os créditos apontados pela empresa MECÂNICA COMERCIAL existem! Tanto é que já se encontram integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, e por esse motivo não se prestam a atender a pretensão pleiteada.

Quanto à alegação de que o procedimento correto da Fiscalização, no caso em tela, seria intimar a Contribuinte para que prestasse informações sobre qual a origem do

crédito postulado, diga-se, em tempo, que esse é o propósito tanto da Manifestação de Inconformidade como do próprio Recurso Voluntário e em ambos os casos a empresa MECÂNICA COMERCIAL se limitou a se valer de retórica, sem trazer fatos concretos que suportassem sua argumentação e/ou desabonassem a fundamentação trazida no Voto do **Acórdão n.º 10-49.299**.

Em tempo, há que se diga, que o Voto do **Acórdão n.º 10-49.299** já faz essa advertência ao então impugnante, empresa MECÂNICA COMERCIAL, ao citar e transcrever os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

- Ausência de diligência por parte da Fiscalização.

É alegado às folhas 11 do Recurso Voluntário:

Frisa-se novamente que não houve qualquer diligência por parte da Fiscalização com o intuito de verificar a natureza do crédito postulado, sendo seu proceder tão somente na injustificada negativa do crédito pretendido e na retórica imposição do ônus da prova do crédito à Contribuinte.

Desta maneira, resta prejudicado o contraditório administrativo e, consequentemente, o devido processo legal e, ainda, a ampla e irrestrita defesa da Contribuinte. A decisão da DRJ deveria exprimir o entendimento Fiscal quanto ao crédito postulado pelo Contribuinte, deixando claro qual o Juízo de Valor utilizado para sua não aceitação.

Não houve qualquer diligência nesse sentido, porque a Delegacia Regional de Julgamento se convenceu da existência de fato preciso, certo e determinado que fulmina as pretensões da então impugnante.

E como o Recurso Voluntário é árido em trazer elementos de prova que desabonem esse entendimento, não se percebe a necessidade de qualquer diligência, tomando essa demanda como uma tentativa de procrastinar o presente processo.

Do mérito.

- A inexistência de crédito e o ônus da prova

É alegado às folhas 11 do Recurso Voluntário:

A decisão recorrida, como visto, teve como fundamento a inexistência de crédito, porquanto o ônus da prova, quanto ao crédito, seria da Contribuinte.

Nada mais equivocado, uma vez que, como veremos, o processo administrativo pauta-se pela verdade material ou verdade real, não havendo espaço para presunções legais ou mesmo de

'verdades' processuais decorrentes de eventual distribuição do ônus da prova.

Neste sentido, o artigo 333 do Código de Processo Civil, invocado pelo Juízo administrativo a quo, é manifestamente inaplicável ao procedimento administrativo.

A comprovação dos fatos é o próprio objeto do processo administrativo, não havendo que se distribuir o ônus probatório entre as partes.

(Negrito próprio)

Como já mencionado em questão enfrentada alhures: os créditos apontados pela empresa MECÂNICA COMERCIAL existem! Tanto é que já se encontram integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, e por esse motivo não se prestam a atender a pretensão pleiteada.

Por esse motivo, não paira para a fiscalização qualquer dúvida quanto à existência, qualidade, valor e destinação do crédito, não havendo motivos para a realização de diligência.

Quanto à solicitação de perícia, o artigo 36 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim explicita:

Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, com as redações dadas pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

A Lei 9.874 que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim dispõe:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer

diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

A relevância do fato é caracterizada por haver correspondência entre este e a situação enfocada no processo, bem como por seu reconhecimento desencadear efeitos jurídicos peculiares. A pertinência, por sua, vez, diz respeito ao relacionamento entre o fato e a lide instalada.

O mesmo se pode dizer da concludência, entendida como a possibilidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos discorridos no processo. Fato concludente, nessa concepção, não significa o enunciado que, por si só, seja suficiente para formar a convicção do julgador, mas todo fato que, ao lado de outros, possa atuar como argumento para a procedência ou improcedência da demanda, em nada se distinguindo do chamado fato *pertinente*.

Considerado fato inconcludente aquele que leva ao convencimento da ocorrência ou inocorrência de situações não envolvidas na discussão processual (fato impertinente), sua prova seria totalmente inócuia. Nesse ponto, nota-se o intrínseco relacionamento entre os requisitos do fato susceptível de ser objeto de prova e a função que a prova assume no sistema jurídico: sendo destinada ao convencimento do julgador, só tem cabimento a realização de enunciação probatória relativa a fatos que possam levar a essa persuasão.

Não foi apresentado qualquer fato, motivo ou justificativa relevante que propiciasse a realização da perícia, a luz do que já foi exposto, mesmo porque toda perícia tem por objetivo auxiliar o julgador na formação de sua melhor convicção racional e na busca da verdade material, ação que já se processou.

- Das penalidades. Da arguição de confisco e desrespeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Quanto ao princípio do não-confisco, e por conseguinte o princípio da razoabilidade – proporcionalidade, agasalha-se o entendimento o de que vem a ser essa uma limitação imposta pelo Legislador constituinte ao Legislador infraconstitucional (ordinário), portanto, não se podendo dizer que o princípio esteja direcionado à Administração Tributária.

- A inaplicabilidade da TAXA SELIC

Sobre o assunto, o art. 161, § 1º, do CTN, abaixo reproduzido, outorga à lei a faculdade de estabelecer os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, fixando o percentual de 1% na hipótese de a lei não dispor de forma diversa.

Art. 161 - 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 garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária”.

§1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Em atenção a tal dispositivo, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 61, § 3º, estabeleceu expressamente, para o cálculo dos juros de mora, a aplicação da taxa Selic.

Oportuno registrar, conforme reconhecido pela interessada, que, sobre o assunto, já existe Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antiga súmula do Conselho de Contribuintes, renumerada pela Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009), como segue:

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, estando a exigência devidamente fundamentada, conforme já anteriormente mencionado, não cabe a este órgão administrativo perquirir da legalidade ou constitucionalidade dessa norma, uma vez que, enquanto esta não é declarada constitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a administração pública.

Portanto, é defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegação de ilegalidade ou constitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, ainda que sob o pretexto de deixar de aplicá-las ao caso concreto. Nesse mesmo sentido, está, como já citado, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Confirmado este posicionamento, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antiga súmula do Conselho de Contribuintes, renumerada pela Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009), dispondo, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Todavia, ainda que nos fosse possível enveredar por tais caminhos, cumpriria-nos lembrar que a jurisprudência do STJ já há muito se consolidou no sentido da legitimidade da aplicação da SELIC nos créditos tributários, como é possível depreender dos julgados abaixo:

AgRg no Ag 932732 - PRIMEIRA TURMA – Julgado em 18/12/2008:

“1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.”

REsp 1028724 - PRIMEIRA TURMA – Julgado em 06/05/2008:

“(...) 10. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários.”

REsp 1086308 - SEGUNDA TURMA – Julgado em 09/12/2008:

“(...) 2. É legítima a utilização da taxa Selic como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).”

Diante da mais recente jurisprudência, não haveria como considerar de outra forma. E, como argumento de reforço no sentido da aplicação justa, vale observar que o STJ posiciona-se no sentido da aplicação da SELIC tanto a favor da Fazenda Pública, quanto a favor dos contribuintes, como se depreende do julgado abaixo:

AgRg no Ag 599960 – SEGUNDA TURMA – Julgado em 07/12/2004:

“(...)A Primeira Seção deste egrégio Superior Tribunal de Justiça, na assentada de 14.05.2003, consolidou o entendimento no sentido da aplicação da Taxa SELIC, na restituição/compensação de tributos, a partir da data da entrada em vigor da lei que determinou sua incidência no campo tributário, conforme dispõe o artigo 39 da Lei n. 9.250/95.”

Também não merece prosperar a alegação de que o CTN, no art. 161 §1º, estabelece taxa de 1% e que uma norma com força de lei complementar não poderia ser contrariada ou modificada por uma lei ordinária, pois que o próprio texto do código já excepciona sua aplicabilidade:

CTN Art. 161 § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.
(grifo nosso)

Passando à questão da revogação dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/91 pela MP 449/08, temos que, inicialmente, estabelecer a natureza dos juros de mora ora revogados. Há de se explicitar que os juros de mora não têm caráter punitivo, mas sim, de compensação pela falta de disponibilidade dos recursos por parte da Fazenda.

Destarte, no que tange a retroatividade, as regras de aplicação da legislação tributária previstas art. 106 inciso II do CTN não alcançam os juros de mora, fazendo valer a regra geral de aplicação temporal das leis tributárias prevista no art. 144 do mesmo diploma legal:

CTN - Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Inobstante o fato de a mudança trazida pela nova legislação ser muito pouco significante (diferença de apenas 1% aplicável no mês do recolhimento) tal mudança não se opera retroativamente, continuando a valer a metodologia vigente à época do fato gerador.

Não há, portanto, como acatar o afastamento da taxa Selic no cálculo dos juros de mora.

- O enfrentamento do argumento de inconstitucionalidade.

A presente questão relaciona-se com as hipóteses de aplicação, pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, de norma declarada inconstitucional pelo STF em controle difuso, quando não há resolução do Senado Federal ou ato do Secretário da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RF), dispensando a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional.

No Brasil, em regra, o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos compete ao Poder Judiciário e pode realizar-se por duas vias distintas: a concentrada (controle abstrato) e a difusa (controle concreto).

Na via concentrada, a constitucionalidade da norma é examinada em tese e o que se busca é expelir do sistema jurídico o ato inconstitucional. Não se cuida do julgamento de uma relação concreta, mas sim da validade de uma norma em abstrato frente à Constituição. É por isso que, nesse âmbito, a declaração de inconstitucionalidade tem eficácia objetiva (*erga omnes*), o que impossibilita a aplicação da norma viciada pelos órgãos de julgamento administrativo.

Por outro lado, no controle difuso, o autor da ação não procura a tutela do Poder Judiciário preocupado com a inconstitucionalidade da lei em tese. Seu objetivo é a efetivação de determinado direito subjetivo concreto, exigível em face de alguém. A questão constitucional é apreciada apenas de forma acessória, incidental, a fim de que o Poder Judiciário possa decidir o mérito da causa, reconhecendo ou não o direito subjetivo do autor. Disso se extrai que, na via difusa, a declaração de inconstitucionalidade de ato normativo proferida no bojo de decisão judicial definitiva só alcança as partes do processo (eficácia *inter partes*) e, por consequência, não vincula objetivamente os órgãos de julgamento administrativo – a não ser na hipótese prevista no art. 52, inciso X, da Constituição Federal (resolução do Senado Federal), ou, no caso das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, na hipótese prevista no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Essa última exceção merece maior detalhamento, pois se relaciona diretamente com a questão apresentada.

O art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, autorizou o Poder Executivo a disciplinar as hipóteses em que a Administração Tributária federal pode afastar a aplicação de ato normativo declarado inconstitucional por decisão definitiva do STF:

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 constituir-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.

A regulamentação de tal dispositivo legal veio com o referido Decreto nº 2.346/1997, que, em seu art. 4º, estabeleceu o seguinte:

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.

Ou seja, na hipótese de o Secretário da Receita Federal do Brasil determinar o afastamento da aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso, os julgadores das DRJs ficam vinculados a essa determinação. Trata-se aqui de interpretação do parágrafo único do dispositivo à vista do *caput*.

No entanto, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, retirando a vedação antes existente de afastamento de aplicação de acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, somente para os casos em que a norma já tenha sido declarada inconstitucional por **decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal**.

Tal alteração gerou divergência de entendimento acerca da possibilidade de extensão dos efeitos subjetivos de declaração de inconstitucionalidade aos processos administrativos em curso na RFB nas hipóteses em que não se verificam as mencionadas vinculações objetivas, ou seja, fora dos casos previstos no art. 52, inciso X, da Constituição Federal, e no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/1997.

De um lado, estão os que defendem que sim, que, em determinados casos, os julgadores das DRJs podem afastar a aplicação de ato normativo declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso. Fundamentam-se, para tanto, na interpretação do §6º, inciso I, do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (redação dada pela Lei nº 11.941/2009):

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

Entendem, portanto, que tal dispositivo, por ser posterior ao Decreto nº 2.346/1997, tacitamente revogou o seu art. 4º, que exigia a edição de ato do Secretário da RFB que autorizasse a não aplicação de norma declarada inconstitucional, com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Argumentam também que persistir na aplicação de dispositivos legais cuja inconstitucionalidade vem sendo reiteradamente declarada incidentalmente pelo STF traria prejuízos futuros à Fazenda Pública, em razão de eventuais ônus sucumbenciais.

A rigor, o caput do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de ato normativo sob fundamento de inconstitucionalidade. No entanto, o inciso I do §6º desse mesmo artigo, dispõe que tal vedação não se aplica a ato normativo “que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF”. A par disso, para a primeira corrente tem-se que é perfeitamente cabível o entendimento de que o inciso I do §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 estaria circunscrito às decisões tomadas em controle concreto ou difuso de constitucionalidade. Não se vislumbra possível interpretar a vedação de que trata o *caput* do artigo 26-A no sentido de que estaria se referindo às decisões proferidas em controle abstrato ou concentrado de constitucionalidade, porquanto isso significaria esvaziá-lo de conteúdo, em afronta ao postulado hermenêutico de que não se deve interpretar uma norma de modo a negar-lhe aplicabilidade. Afinal, não se pode perder de vista que as declarações de inconstitucionalidade em abstrato excluem a norma viciada do mundo jurídico (em regra, com efeitos *ex tunc*). Nesse sentido, referida norma não poderia mais ser aplicada pelos órgãos de julgamento administrativo, independentemente do disposto no inciso I do §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Ademais, importa salientar que não se quer dizer que o inciso I do §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 determina que os órgãos de julgamento administrativo neguem aplicação a ato normativo “que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF” em controle difuso. O que ele faz é afastar a vedação prevista no caput do artigo.

Assim, concluindo, para esta corrente o inciso I do §6º permite que os órgãos de julgamento administrativo deixem de aplicar ato normativo “que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF” em controle difuso.

Por outro lado, tem os que são contrários à possibilidade de os julgadores das DRJs afastarem a aplicação de ato normativo declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso. Defendem que, em face do princípio da legalidade, nenhuma autoridade administrativa pode negar aplicação a norma vigente; que, para tal negativa, faz-se necessário que referida norma seja devidamente excluída do ordenamento jurídico – quer por sua revogação, quer por declaração de inconstitucionalidade na via concentrada, quer ainda na hipótese do art. 52, inciso X, da Constituição Federal –, ou que seja ela objeto do ato do Secretário da RFB previsto no art. 4º do Decreto nº 2.346/1997.

Em reforço, os adeptos dessa segunda corrente mencionam a Solução de Consulta Interna nº 5 - Cosit, de 03 de março de 2009, que consigna em seu parágrafo 17 e 18:

17. Diante desse fato, a Administração Tributária Federal deve reconhecer que, uma vez declarada a inconstitucionalidade das disposições contidas no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, mesmo que em decisão de controle difuso pelo STF, também está prejudicado o comando previsto no art. 10 do Decreto nº 4.524, de 2002, na parte em que define o faturamento (receita bruta) **como sendo a totalidade das receitas auferidas** pelas pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, **em relação às pessoas jurídicas detentoras de declaração de inconstitucionalidade prolatada pelo Poder Judiciário**, por ser o mencionado Decreto norma de caráter apenas regulamentar.

18. Entretanto, as pessoas jurídicas enquadradas no regime **cumulativo** de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **que não possuam quaisquer medidas judiciais declaratórias da inconstitucionalidade** da ampliação da base de cálculo promovida pelo disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, continuam obrigadas aos recolhimentos mensais das referidas contribuições, tendo como base de cálculo o montante do faturamento (receita bruta) entendido como **a totalidade das receitas auferidas**, sendo irrelevantes o tipo de atividade por elas exercida e a classificação contábil adota para as receitas. (o grifo é do original)

É de se registrar que, recentemente, foram aprovados pelo Ministro da Fazenda os Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010, de 22 de março de 2010, e o Parecer PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011. O primeiro concluiu no sentido de que a PGFN: *(i) não mais apresente recursos, ordinários ou extremos, contra as decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que se mostrarem consentâneas com precedente judicial formado sob a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC; (ii) não mais interponha RESP/RE contra acórdãos proferidos em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ); (iii) não mais interponha agravo regimental contra decisões monocráticas de Relator (dos TRF's, do STJ ou do STF) que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica daqueles Tribunais Superiores (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ), também adotada pela respectiva Turma, neguem seguimento a recursos, nos termos do art. 557 do CPC; (iv) não mais apresente impugnação/contestação contra pedido(s) formulado(s) com respaldo em precedente judicial oriundo de julgamento submetido à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC.*

Por seu turno, o Parecer PGFN/CDA nº 2.025/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, estabeleceu orientações a serem observadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelos demais órgãos do Ministério da Fazenda, quando caracterizada hipótese de dispensa de contestação e recursos, bem como desistência dos já interpostos, de que trata a Portaria PGFN nº 294/ 2010.

Em resumo, como consequência da aprovação dos referidos Pareceres pelo MF, a Receita Federal do Brasil passa a estar vinculada às decisões do STJ e STF nas causas repetitivas julgadas na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, quando não houver ressalvas por parte da PGFN. No entanto, discute-se, ainda, se essa vinculação ocorre para as atividades de julgamento, considerando-se que o Parecer PGFN/CDA nº 2.025/2011 trata de aplicação às

atividades de constituição e cobrança de créditos no âmbito da RFB, nada mencionando sobre a hipótese de julgamento administrativo.

Observa-se que, até a edição da Lei nº 11.941/2009, que introduziu o § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, a posição majoritária na Primeira Instância do contencioso administrativo era no sentido de não afastar a aplicação de ato normativo declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso. A partir dessa alteração legal, essa tendência já não se confirma, uma vez que são identificadas várias decisões que defendem o afastamento da aplicação de ato normativo quando o caso se subsume ao disposto no § 6º, I, do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Decisões favoráveis ao não afastamento aplicação de ato normativo declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso:

Trecho de ementa: CONTROLE INCIDENTAL DE CONSTITUCIONALIDADE. MODO DIFUSO. EFICÁCIA ENTRE AS PARTES. A decisão do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade tem efeito apenas entre as partes, ou seja, não beneficia terceiros não integrantes da lide; para que essa decisão tenha efeitos erga omnes deve haver edição de Resolução do Senado suspendendo a execução do dispositivo declarado inconstitucional, ou, em outra hipótese, para que decisões da espécie obriguem a administração pública ao seu cumprimento, carece que a inconstitucionalidade seja declarada em controle concentrado ou que o STF edite súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417, de 2006. (Acórdão DRJ/CTA nº 06-34.502, 24/11/2011)

Trecho de ementa: EFEITOS DE DECISÕES JUDICIAIS. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. SÚMULA VINCULANTE. As decisões judiciais produzem efeitos somente às partes envolvidas. A declaração incidental de inconstitucionalidade possui efeito erga omnes quando advinda de Resolução do Senado Federal ou mediante Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal. (Acórdão DRJ/FNS nº 07-26.431, de 27/10/2011)

Trecho de ementa: ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados. (Acórdão DRJ/FNS nº 07-19.634, de 23/04/2010)

Trecho de ementa: COISA JULGADA MATERIAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO DO SENADO. SEGURANÇA JURÍDICA. INAFASTABILIDADE. A segurança jurídica, como direito fundamental, é limite que não permite a anulação do julgado, sobretudo na esfera administrativa, ainda que a norma legal que serviu de pressuposto à decisão judicial tenha sido posteriormente acoimada de inconstitucionalidade, em decisão do STF. (Acórdão DRJ/CTA nº 06-15.022, 15/08/2007)

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud.