



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

**Processo n°** 15374.001470/00-01  
**Recurso n°** 158.263 Voluntário  
**Acórdão n°** **3402-000.980 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 2 de fevereiro de 2011  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** STUP FREYSSINET LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1995 a 30/11/1995, 01/01/1996 a 28/02/1999, 01/04/1999 a 31/12/1999

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

As nulidades absolutas limitam-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa.

ATOS PRIVATIVOS DE CONTADOR.

O Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício de suas funções, está habilitado a realizar auditoria nos livros contábeis e fiscais dos contribuintes, sendo inaplicável a legislação que restringe esta atividade aos contadores com registro no Conselho Regional de Contabilidade–CRC.

LOCAL DE LAVRATURA.

A Peça Infracional deve ser lavrada no local de apuração da irregularidade, assim entendida a Região Fiscal da contribuinte, na qual está inclusa a repartição fiscal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REFIS

É cabível o lançamento de ofício de débitos apurados em procedimento fiscal não incluídos no REFIS, ou incluídos após o início da ação fiscal através de declaração ao referido programa de parcelamento apresentada pelas contribuinte, nem declarados ou pagos.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

ALÍQUOTA APLICADA.

A alíquota a ser aplicada para a COFINS, nos termos da Lei nº 9718/98 é de 3%.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS. ENTENDIMENTO INEQUÍVOCO DO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A base de cálculo da Cofins e do PIS, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do artigo 3º da Lei 9718/98, passou a ser o faturamento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores que excedam o conceito de faturamento, no período posterior a fevereiro de 1999, nos termos da decisão proferida pela STF nos RE's 357950, 390840, 358273 e 346084, que considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Cofins pelo § 1º do artigo 3º, art. 3 da Lei 9718/98., nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Votaram pelas conclusões Leonardo Siade Manzan, Silvia de Brito Oliveira, Angela Sartori e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça. Designado Leonardo Siade Manzan para redigir a ementa vencedora acerca base de cálculo.

Nayra Bastos Manatta – Presidente e Relatora.

EDITADO EM: 21/03/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente aos períodos de abril a novembro de 1995, janeiro de 1996 a fevereiro de 1999 e abril a dezembro de 1999, no valor de R\$1.378.649,30 incluído principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/5/2000 decorrente da falta de recolhimento do principal. Os valores foram apurados conforme demonstrativos de fls. 90 a 93 apresentados pela empresa, Declarações de IRPJ e DCTF, deduzidos os recolhimentos efetuados por DARF.

A interessada apresentou impugnação argüindo em sua defesa:

1) os créditos tributários lançados estão baseados em dispositivos legais considerados inconstitucionais;

2) o procedimento fiscal é nulo por não cumprir a norma do art. 10 e inciso II do Decreto 70.235, de 1972, pois o auto foi produzido em computador, quiçá dentro da repartição Pública. Esse vício insanável contagia todo o processo administrativo fiscal;

3) o auto de infração decorre de exame de escrita contábil, atividade privativa de contador habilitado no CRC-RJ, logo, o AFRF deveria ser contador habilitado, caso contrário, as atividades, executadas são nulas;

4) a impugnante ingressou com Ação Declaratória de Vencimento Antecipado de Título com pedido de antecipação de tutela, processo nº 2000.5101003234-2, com pedido de antecipação das apólices da dívida e a utilização dos respectivos créditos para a compensação de débitos com a Fazenda Nacional. Assim, o auto deve ser julgado improcedente, uma vez que a impugnante tem créditos a receber da impugnada;

5) a impugnante aderiu ao REFIS sendo de regra a consolidação de todos os seus débitos, não havendo que se falar em dupla garantia incidente sobre o mesmo crédito fiscal;

6) a exigência encontra-se fundada na Lei 9.718/98 que estabeleceu nova base de cálculo e alíquota da COFINS. Este diploma legal encontra-se acoimado de uma série de inconstitucionalidades;

7) a COFINS passou a ser exigida sobre a totalidade das receitas e não mais sobre o faturamento como permitido pelo art. 195 da Constituição Federal. Faturamento deve ser entendido como a receita bruta proveniente das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza;

8) a Lei 9.718/98 ampliou a definição do termo faturamento utilizado pela Constituição para delimitar a competência tributária outorgada à União, e diante disto, impôs violação ao art. 110 do CTN;

9) o art. 3, § 1, da Lei 9.718/98 ao equiparar o conceito de faturamento ao de receita bruta ampliou inconstitucionalmente a base de cálculo do PIS e da COFINS. Dessa forma, a incidência das referidas contribuições deve se restringir ao produto das vendas de mercadorias e serviços;

10) nem se alegue que aos órgãos de julgamento administrativos não é permitida a apreciação da conformidade ou não de uma legislação com a Constituição, pois a própria Constituição estabelece que a administração pública deve ser norteada pelos princípios da legalidade e da moralidade;

11) o art. 8 e seu parágrafo 1, da Lei 9.718/98 majorou a alíquota da COFINS e autorizou a compensação desse montante com a CSLL. Tais regras são inconstitucionais, seja por não resultarem de conversão de medida provisória em lei (uma vez que a redação de ambos os diplomas é distinta), seja por não terem atendido ao procedimento legislativo constitucionalmente estabelecido para a edição de lei ordinária;

12) as regras do art. 8 da Lei 9.718/98 ofendem o princípio da isonomia, pois impõe tratamento tributário diferente a contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica. O disposto no citado artigo ofende à máxima da igualdade, motivo pelo qual deve ser reconhecida a inconstitucionalidade desse artigo e ser aplicada, no presente caso, a alíquota de 2% prevista na Lei Complementar 70/91;

13) a multa imposta é ilegal. Tendo havido pagamento de qualquer quantia a título de COFINS, não há que se falar em aplicação de multa de 75%, uma vez que inexistiu intenção do contribuinte de sonegar o tributo devido;

14) o percentual de multa exigido apresenta caráter confiscatório em afronta ao art. 150, IV da Constituição;

15) as taxas de juros aplicadas estão em contradição com o § 3º do art. 192 da Constituição. Assim, os juros utilizados não podem ultrapassar o limite de 1% ao mês, sob pena de infringir o princípio da isonomia;

16) o próprio STJ em julgamento de Recurso Especial deixou consignada a inconstitucionalidade do § 4º do art. 39 da Lei 9.250/95;

17) a SELIC tem caráter remuneratório e não moratória, impondo maus tratos ao disposto no art 161, §1, do Código Tributário Nacional, devendo, portanto, ser expurgada do autor de infração e substituída pela incidência de juros à taxa de 1% ao mês, acrescidos de correção monetária calculada com base no INPC mensal.

A DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente o lançamento.

Cientificada a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial.

A contribuinte interpôs MS com o objetivo de dar seguimento ao recurso interposto sem a exigência do depósito recursal. A liminar foi indeferida e os débitos foram encaminhados para inscrição na DAU.

Posteriormente a ação acima citada foi julgada favorável à contribuinte e a inscrição dos débitos na DAU foi cancelada, dando-se seguimento ao recurso voluntário interposto.

È o relatório.

## Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

As regras sobre nulidades, no Decreto nº 70.235, de 1972, estão contidas basicamente em três artigos, e muito se assemelham às contidas no vigente Código de Processo Civil. São as seguintes as normas em comento:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

Da análise dos dispositivos, depreende-se que as nulidades absolutas cingem-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. De outra sorte, é de se aplicar o princípio da salvabilidade do processo - artigo 60 - por medida de economia processual e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e à contribuinte.

No caso vertente, a autuada argüiu a nulidade da Peça Infracional o fato de não ser a agente fiscal que o lavrou cadastrada no Conselho de Contabilidade, incorrendo, desta feita, no exercício ilegal da profissão, por ter efetuado atividade relativa a exame de escrita ou revisão contábil, atividades estas específicas de contabilista.

Segundo o Prof. Hely Lopes Meirelles, na sua obra Direito Administrativo Brasileiro - Editora Malhados - 19ª edição - São Paulo, os órgãos públicos "*são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem*".

Estes agentes são todas as pessoas físicas incumbidas do exercício de alguma função estatal.

O art. 37 da Constituição Federal de 1988 estatui:

*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*

*I - os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como aos estrangeiros, na forma da lei;*

*II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (...)*

Com base nisso, a Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990 (Regime Jurídico Único), detalha as normas atinentes à matéria, donde se conclui que o concurso público habilita o seu agente à função por ele exercida, dentro dos ditames restritos da lei.

Em que pese os princípios norteadores que promovem a habilitação do exercício da profissão de contador e a existência de órgão próprio para desempenhar as funções reguladoras desta categoria profissional, não há qualquer ligação jurídica entre as atividades inerentes ao fisco e as do profissional de contabilidade.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal, é o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional o agente incumbido de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, consoante o que dispõem o Decreto-lei n.º 2.225, de 10 de janeiro de 1985, e o art. 7º da Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, transcritos no art. 950 do RIR/1994, *verbis*:

*Art. 950. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes.*

Com a edição da Medida Provisória n.º 1.915, de 29 de junho de 1999, o cargo passou a ser denominado de Auditor Fiscal da Receita Federal – AFRF. Cabe salientar que a investidura no cargo de AFRF somente ocorre após a aprovação em concurso público (art. 37, inciso II, da Constituição Federal de 1988, e art. 5º da Medida Provisória n.º 1.915, de 1999, ou art. 3º das suas reedições). As atribuições inerentes ao cargo estão descritas no art. 6º desse ato legal, dentre as quais destaca-se a de executar procedimentos de fiscalização, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica.

Quanto à alegada inconstitucionalidade da Lei n.º 5.987, de 1973, releva observar que a análise da legalidade ou constitucionalidade de uma norma legal está reservada exclusivamente ao Poder Judiciário, não cabendo à autoridade administrativa pronunciar-se a respeito.

Portanto, não pode ser acatada a tese de incapacidade do agente fiscal, já que inexistente qualquer impedimento legal ao autuante de efetuar, no exercício das suas funções, auditoria fiscal nos registros contábeis da empresa, pois o provimento de seu cargo ocorreu através de concurso público e em conformidade com os ditames legais.

Quanto à alegação que o Auto foi lavrado fora do estabelecimento da empresa, vê-se que não houve desobediência aos ditames legais sob o ponto de vista formal, uma vez que a lei não obriga a Auditoria-Fiscal a lavrar o auto de infração no estabelecimento do contribuinte.

Nesse particular, vale trazer a lição do professor Renato Scalco Isquierdo, em publicação da Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda, de 1997, que trata do Processo Administrativo Fiscal:

*Diz o artigo 10 que o auto de infração será lavrado por servidor competente, no local de verificação da falta. Na Receita Federal, competente para a lavratura do auto de infração é o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. Atente-se para que a norma fala em “local da verificação da falta”. A norma diz no local da verificação e não da ocorrência da falta, logo, a lavratura do auto de infração pode ser feita tanto no estabelecimento do infrator, como na repartição fiscal, ou mesmo em estabelecimento de outro contribuinte. Expressiva confirmação do que se assevera está no Acórdão nº 201-65-932/90, onde encontramos, em parte de sua ementa, o seguinte pronunciamento:*

*PROCESSO FISCAL I - Não é motivo de nulidade processual a preparação do Termo de Início de Fiscalização fora do estabelecimento fiscalizado, porém levado à ciência do contribuinte, a partir do qual ganhou validade. II - Não é motivo de nulidade a preparação do auto de infração fora do estabelecimento autuado, levado pronto para sua ciência. O “local da verificação da falta” (D. nº 70.235/72, art. 10) está vinculado ao conceito de jurisdição e, conseqüentemente, de competência do autuante.*

Desta sorte, é de se considerar plenamente válido o Auto de Infração aqui em análise, não tendo sido ele acoimado de qualquer irregularidade que enseje a sua nulidade.

Segundo informações de fls. 165 a 168, que a interessada ajuizou a ação declaratória citada em 22/02/2000, após o início do procedimento fiscal, que se deu em 17/02/2000, com a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 1) . Em 05/12/2001 foi prolatada sentença de primeira instância julgando extinto o processo pelo fenômeno de prescrição extintiva do direito de ação. A atuada apresentou recurso de apelação, e atualmente o processo encontra-se no Tribunal Regional Federal da 2 Região aguardando julgamento.

Deve ser observado que os valores exigidos no auto de infração correspondem à diferença entre a contribuição devida e a declarada/paga pela contribuinte em

data anterior ao início do procedimento fiscal, ou seja correspondem a valores não declarados espontaneamente pela contribuinte.

Sendo o lançamento uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, a teor do parágrafo único do artigo 142 do CTN, necessário para que o sujeito ativo possa exercitar atos de cobrança na via administrativa, ou se for o caso, através de ação judicial, pois só se pode falar em existência do crédito tributário a partir do momento em que este se formaliza, na forma do artigo 142 do CTN.

Assim, nem na época do lançamento, nem até a presente data, havia qualquer medida judicial impeditiva da constituição do crédito tributário nem suspensiva de sua exigibilidade. Deve, ainda, ser dito que caso a contribuinte seja vencedora na ação proposta, a compensação pretendida só poderá ser efetivada com créditos tributários existentes, seja através da declaração espontânea do contribuinte, ou através de lançamento de ofício pela autoridade administrativa. Assim para que os créditos tributários lançados neste processo possam ser compensados, nos termos da ação judicial proposta, é necessário que estejam constituídos. Como não foram objeto de declaração espontânea por parte da contribuinte só poderiam ser constituídos através de lançamento de ofício formalizado através de auto de infração, exatamente como o foram.

Quanto à alegação acerca da opção pelo REFIS, consolidando a totalidade dos débitos, vale dizer que o Termo de Opção pelo programa de recuperação fiscal ocorreu em 29/03/2000 ( 171), ou seja, após o início do procedimento fiscal. Nos termos da Lei 9.964, de 2000, instituidora do REFIS, a consolidação deveria abranger todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica optante, constituídos ou não. No caso de débitos não declarados, a inclusão dos mesmos seria efetuada mediante confissão na Declaração Refis, a ser apresentada após a entrega do Termo de Opção. Considerando que a opção do contribuinte pelo REFIS se deu após o início da fiscalização deveria o crédito tributário em questão ser constituído através do lançamento de ofício, já que não fora declarado espontaneamente pelo contribuinte.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da Lei 9.718, de 1998, no que tange à alteração da base de cálculo e à majoração da alíquota da COFINS, deve ser dito que os débitos lançados relativos ao período de abril de 1995 a janeiro de 1999 foram apurados com base na Lei Complementar 70, de 1991, razão pela qual tais alegações não podem alcançá-los. Restando, portanto, aplicáveis apenas aos fatos geradores ocorridos no período de fevereiro a dezembro de 1999.

Quanto à alteração da base de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei 9718/98 deve ser dito que o STF declarou a inconstitucionalidade de tal alargamento. De fato, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, em 9 de novembro de 2005, o STF declarou a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º, em razão de ofensa ao disposto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente, que determinava, à época da edição da medida provisória e da lei em comento, fossem as contribuições sociais calculadas com base no faturamento, folha de salários ou lucro. Como se pode observar, a base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei não permitia a incidência sobre a totalidade das receitas.

Receita e Faturamento têm conceitos jurídicos distintos, conforme já havia decidido o e. Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 150.755-1, nos termos do voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence, a seguir parcialmente transcrito:

*“Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do*

*art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária - mas, literalmente, de contribuição sobre a receita bruta, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da seguridade social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida.”(original não grifado)*

No julgamento acima referido, o E. STF entendeu que não havia incompatibilidade no disposto pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 (Finsocial das empresas prestadoras de serviços) com o art. 195, I da CF/88 porque o conceito de receita no primeiro previsto, caso se adotasse o entendimento de que o referido conceito seria aquele definido nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397/97, levaria à inevitável conclusão de que receita bruta seria apenas aquela estritamente decorrente do faturamento.

Acompanhando o voto do Relator, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou sobre a específica questão:

*(...) parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente de faturamento...*

*(...)*

*“Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta – e afastando a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional, pois essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento, e assim se amolda à Constituição que se refere a este - acompanho, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence”.*

Cumpra observar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é do Supremo Tribunal Federal, cabendo aos órgãos administrativos aplicar o entendimento por ele firmado.

Neste sentido dispõe o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

*“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 os procedimentos estabelecidos neste Decreto”.*

Assim, devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, conforme entendimento firmado pelo STF, ou seja, as denominadas receitas financeiras, por estarem fora do conceito de faturamento empregado pelo STF ao julgar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9718/98.

Todavia, no citado julgamento não restou mencionado qualquer inconstitucionalidade da norma em questão acerca da majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%, razão pela qual a decisão proferida pelo STF não tem o condão de excluir a aplicação da norma legal em comento, no que diz respeito, especificamente, à majoração da alíquota da Cofins.

Neste caso a inconstitucionalidade de tal dispositivo legal estaria a ser posto a análise por parte deste Órgão Julgador Administrativo. No que diz respeito aos argumentos acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti *in* “Curso de Direito Administrativo”, Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

*“Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.*

*Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos.”*

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

*“O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.”*

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribuiu, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

*“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 é inconstitucional.”*

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido

declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

A impossibilidade de manifestação por parte deste Conselho acerca de inconstitucionalidade de norma jurídica já foi objeto de Sumula Vinculante nº 002.

Assim, como em nenhum momento a majoração desta alíquota foi declarada inconstitucional pelo STF, cabe ao auditor fiscal, aplica-la de imediato já que a lei assim o determina.

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa “se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)”. Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante a respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigorante, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo “diverso ( índice ou taxa de juros)”. O diverso é tão somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto ( no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos “menores que (<”, mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento ( aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexiste o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros ( os da taxa SELIC), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento,

segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do Adin 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, **os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano**, não se podendo tresler o CTN como tão desassisadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

*“A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF ( apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349).”*

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as leis 8981/95, 9069/95 ( a partir desta, havendo expressa referência à denominação “SELIC”), 9250/95, 9528/97 e 9779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei 8981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à “taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna ( *sic*)”. Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se aufere e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delinea-se a pretensão da recorrente.

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, dos ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional ( no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis 7763/89, 7150/83, 9069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da taxa SELIC mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por fazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte.

*Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por fim, a alegação de que o BACEN venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo do regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contigente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes

propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

*“Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed.. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original).”*

Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantém a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação “moratória” apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados “juros remuneratórios” por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigente, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

*“Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, pg 31).”*

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a **taxa SELIC obedece a devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade** qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a incurrir vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria Geral da República, nos autos do R. Esp. 215881/PR:

*“Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código.”*

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total **improcedência** das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional..”*

Cumpre, a esse passo, afastar também o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela Auditoria-Fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de **tributo** com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

*Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

.....  
*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.*

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no caput deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Quanto a alegada agressão a capacidade contributiva da autuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador infra-constitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

*Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

Diante do exposto voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para excluir do lançamento os valores que excedam o conceito de faturamento, no período posterior a fevereiro de 1999, nos termos da decisão proferida pela STF nos RE's 357950, 390840, 358273 e 346084, que considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Cofins pelo § 1º do artigo 3º, art. 3 da Lei 9718/98.

É como voto.

—

Nayra

Bastos

Manatta-

Relator

