



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

Processo n° 16327.720521/2011-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.337 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria COFINS
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. AUSÊNCIA. LANÇAMENTO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é exigível na hipótese de procedimento de fiscalização relativo à revisão interna das declarações apresentadas pelos contribuintes. Ademais, o Mandado de Procedimento Fiscal trata-se de mero instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização, que mesmo irregular ou ausente, não teria o condão de inquirir de nulidade o lançamento.

MATÉRIA SOB DISCUSSÃO JUDICIAL. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 5.

De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente de o crédito tributário estar sob pendência de decisão administrativa ou judicial definitiva.

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

AUTO DE INFRAÇÃO. PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA. SÚMULA CARF N. 1.

A lavratura do auto de infração para prevenir a decadência com a exigibilidade do crédito tributário suspensa encontra fundamento no art. 142

do CTN e no art. 63 da Lei nº 9.430/96. No entanto, não se toma conhecimento das alegações de mérito já discutidas no processo judicial (Súmula CARF nº 1, Parecer Cosit nº 7/2014).

PROCESSO JUDICIAL. PAF. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Quando o contribuinte propõe ação judicial com o mesmo objeto do processo sob discussão administrativa, a solução que se adota no regime jurídico do PAF (Processo Administrativo Fiscal) não é o sobrestamento até a decisão judicial transitar em julgado, mas o encerramento formal da lide no âmbito administrativo, com o não conhecimento do recurso interposto, o que significa dizer que prevalecerá a exigência discutida ou a decisão recorrida até que sobrevenha eventual decisão judicial definitiva em sentido contrário.

REPERCUSSÃO GERAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. NÃO CABIMENTO.

No subsistema especial do processo administrativo fiscal só há uma lacuna de ordem processual a ser colmatada pelo julgador pela analogia, com a aplicação de instituto do CPC, quando houver uma incompletude indesejável ou insatisfatória no referido subsistema. Não é porque inexistente disposição normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal que se pode dizer que há uma lacuna a ser preenchida com o traslado de tal instituto do CPC para o processo administrativo fiscal.

A vinculação dos julgadores do CARF é unicamente à decisão definitiva de mérito proferida na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 ou dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015, de forma que, enquanto ela não sobrevenha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente, em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade e da presunção de constitucionalidade das leis.

Recurso Voluntário negado na parte conhecida

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, por rejeitar o pedido de sobrestamento do processo até o julgamento pelo STF do RE 609.096 em sede de repercussão geral. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que votaram pelo sobrestamento. No mérito, por unanimidade de votos, em conhecer em parte o Recurso Voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido, sendo substituído pelo Conselheiro Márcio Robson Costa (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges

(Suplente convocado em substituição ao Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes) e Márcio Robson Costa (Suplente convocado em substituição ao impedimento do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro). Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo I que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre Auto de Infração para a exigência de Cofins, no montante total de R\$ 120.398,20, com juros de mora calculados até 29/04/2011, do qual a contribuinte foi cientificada em 18/05/2011.

Em procedimento de revisão interna com o intuito de analisar os Demonstrativos das Bases de Cálculo - Cofins (AC 2007) referentes ao *Banco Comercial e de Investimentos Sudameris S.A.*, incorporado pela ora autuada, de CNPJ nº 61.230.165/0001-44, foram apuradas inconsistências entre os valores constantes no Demonstrativo de Recolhimento da Cofins e os declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para o mês de dezembro de 2007, sendo este inferior àquele.

Constatou-se que os valores indicados no referido Demonstrativo encontravam-se com sua exigibilidade suspensa em face do pronunciamento judicial proferido no bojo do processo nº 2006.61.00.021888-4 da 20ª Vara Federal - SP Capital - Cível, relativo a mandado de segurança impetrado com o objetivo de que fosse suspensa a exigibilidade da Cofins relativa à majoração da base de cálculo prevista na Lei nº 9.718/98. No entanto, observou-se que o valor da Cofins apurado incorporado para o mês de dezembro de 2007 não correspondia ao declarado em DCTF, situação que impôs o lançamento de ofício do crédito tributário com a exigibilidade suspensa, com o fito de prevenção da decadência.

A contribuinte impugnou o auto de infração, alegando, em síntese: a) nulidade do lançamento por irregularidade no RPF/MPF; b) não subsistência da Cofins exigida em razão de as receitas financeiras auferidas pela impugnante não incluírem no conceito de faturamento; c) cancelamento do lançamento em face da discussão judicial no Mandado de Segurança nº 2006.61.00.021888-4; e d) cancelamento dos juros de mora.

O julgador *a quo* não acolheu as razões de defesa da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- O despacho da fl. 21 informa que houve a execução de um Mandado de Procedimento Fiscal, e não de um Registro de Procedimento Fiscal, embora o caso em tela configure uma das hipóteses em que há dispensa da exigência de MPF, nos termos inciso IV do art.10, da Portaria RFB nº 11.371/2007.

- A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória (art. 142 do CTN), mesmo nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, entendimento que é reforçado pelo disposto no art. 63 e seu §1º da Lei nº 9.430/96.

- Nos exatos termos do art. 161, *caput* do CTN, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, “seja qual for o motivo

determinante da falta”, não se podendo afastar a sua incidência nem mesmo na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida judicial.

Cientificada dessa decisão em 05/02/2013, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/03/2013, repisando alegações da impugnação sob os seguintes tópicos:

Preliminar: Da nulidade do Procedimento Fiscalizatório

1. Perfil Constitucional das Contribuições ao PIS e à Cofins - Panorama Jurisprudencial

2. Do equívoco cometido pela fiscalização - Impossibilidade de Enquadramento das Receitas de Intermediação Financeira no conceito de contraprestação pela prestação de serviço

3. Necessidade de sobrestamento do processo administrativo

4. Da inaplicabilidade da exigência dos juros de mora

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Na preliminar de nulidade do lançamento, alega a recorrente que a Portaria Coana nº 2/2005 dispõe sobre a expedição de RPF apenas no âmbito aduaneiro, não tendo sido expedido no caso o competente Mandado de Procedimento Fiscal.

Ocorre que, no Termo de Verificação Fiscal há menção tanto a Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) quanto a Registro de Procedimento Fiscal (RPF)¹, mas, no despacho de encaminhamento da fl. 21, assinado em 06/06/2011, fala-se em encerramento dos trabalhos decorrentes da execução do MPF nº 08166.2011.002429.

Ainda que, em face dos elementos que constam nos autos, possa remanescer dúvida se foi realmente emitido um Mandado de Procedimento Fiscal para o caso, essa questão é irrelevante, eis que, como alertou o julgador da DRJ, o caso trata-se de uma das hipóteses em que há dispensa da exigência de MPF, nos termos inciso IV do art. 10 da Portaria RFB nº 11.371/2007, que assim dispõe:

¹ RECURSO ESPECIAL Nº 1.411.585 - PE (2013/0349531-9)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

(...)

VOTO

O EXMO. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

(...)

Pertinente registrar que, nos termos da Portaria Coana n. 33, de 16 de novembro de 2003, o Registro de Procedimento Fiscal – RPF é "documento, de caráter interno , que registra todas as atividades fiscais desenvolvidas pelos AFRF junto ao contribuinte "; enquanto que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é o "documento, de caráter externo , que instaura e informa os procedimentos de fiscalização e de diligência junto ao contribuinte ".

(...)

Art. 10. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, revisão aduaneira e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;

IV - relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais);

V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFRFB em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D;

VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001; e

VII - destinado à verificação de ocorrência de avaria ou extravio de mercadorias sob controle aduaneiro.

§ 1º Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D.

§ 2º Para fins do disposto no inciso II do caput, considera-se revisão aduaneira o procedimento destinado a identificar irregularidades fiscais relativas ao despacho, com base tão somente nos elementos probatórios disponíveis no âmbito da RFB.

Dessa forma, em se tratando de procedimento revisão interna de DCTF, para a qual há a previsão de dispensa de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal, a nulidade suscitada pela recorrente não prospera.

Ademais, o Mandado de Procedimento Fiscal trata-se de mero instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização, cuja eventual irregularidade ou ausência não teria o condão de inquinar de nulidade o lançamento, conforme jurisprudência deste CARF (vide Acórdãos nºs 9303-005.852, 9202-002.519 e 2403-002.956).

Assim, nada há a reformar na decisão de primeira instância que rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pela então impugnante.

No mérito, alega a recorrente que não haveria possibilidade de incidência da contribuição social sobre as receitas de intermediação financeiras, ainda que sejam consideradas operacionais em face do entendimento do STF de que as únicas receitas tributáveis pela Cofins seriam aquelas resultantes da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da combinação dessas atividades.

No entanto, tratando-se de matéria discutida no mandado de segurança nº 2006.61.00.021888-4, como demonstra o julgamento da Apelação² em face da sua sentença,

² TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

D.E.Publicado em 13/09/2012

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0021888-29.2006.4.03.6100/SP --2006.61.00.021888-4/SP

RELATORA:-Desembargadora Federal ALDA BASTO APELANTE:-Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. PIS. COFINS. LEI 9.718/98. FATURAMENTO. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. RECEITA BRUTA.

não se toma conhecimento de tal alegação, nos termos da Súmula CARF nº 01³ e do Parecer Normativo Cosit nº 7/2014⁴.

I - Afastada a alegação de prescrição, considerando que o pedido de compensação refere-se a parcelas vincendas da exação.

II - Inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de faturamento (RE 346084/PR).

III - Todas as receitas oriundas da atividade operacional se incluem no conceito de Receita Bruta, pouco importando se cuidar de Instituições Financeiras e equiparadas, pois as receitas financeiras integram as operações de seus objetivos sociais, sujeitando-se à tributação do PIS e da COFINS. Precedente do STF (RE 346084/PR, voto do Min. Cesar Peluso).

IV - As pessoas jurídicas elencadas nos parágrafos 6º, 8º e 9º do artigo 3º da Lei 9718/98 não se sujeitam às alterações introduzidas pela Lei 10.637/2002 e pela Lei 10.833/03, em razão de determinação expressa contida nos artigos 8º e 10º, respectivamente, destas leis.

V - Compensação com parcelas de quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a teor do que dispõe o art. 66 da L. 8383/91 e o art. 74, da L. 9430/96, com redação conferida pela L. 10637/02.

VI - Observância às restrições do artigo 170-A, CTN.

VII - Aplicabilidade da taxa Selic a partir do recolhimento indevido, com exclusão de quaisquer outros índices a título de juros/correção monetária.

VIII - Apelação da União e remessa oficial parcialmente providas.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

³ Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

⁴ Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014

(...)

Da identidade de objetos dos processos administrativo e judicial

9. Poder-se-ia questionar quanto à definição da expressão “mesmo objeto” a que se reportam o ADN Cosit nº 3, de 1996, a Súmula nº 1 do CARF e a Portaria MF nº 341, de 2011. Aqui, faz-se mister diferenciar o objeto da relação jurídica substancial ou primária do objeto da relação jurídica processual. Aquele consiste no bem da vida sobre o qual recaem os interesses em conflito, in casu, o patrimônio do contribuinte; este, por sua vez, diz respeito ao serviço que o Estado tem o dever de prestar, e nos procedimentos de que este se utiliza para tanto, resultando no proferimento de decisões administrativas ou judiciais em cada processo, guardando relação de instrumentalidade com a real demanda do autor (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Constituição Federal Comentada. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 179).

9.1. Assim, só produz o efeito de impedir o curso normal do processo administrativo a existência de processo judicial para o julgamento de demanda idêntica, assim caracterizada aquela em que se verificam as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato – ou causa de pedir remota - e de direito – ou causa de pedir próxima) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida) - a chamada teoria dos três eadem, conforme definida no art. 301, § 2º da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o qual ora se aplica por analogia.

9.2. Leva-se em consideração o objeto da relação jurídica substancial; se a discussão judicial se refere a questões instrumentais do processo administrativo, contra as quais se insurge o sujeito passivo da obrigação tributária, não há que se falar em desistência da instância administrativa nem em definitividade da decisão recorrida, quando nesta se discute alguma questão de direito material. Se, no entanto, a discussão administrativa gira em torno de alguma questão processual, como a tempestividade da impugnação, por exemplo, questão esta também levada à apreciação judicial, configura-se a renúncia à esfera administrativa quanto a este ponto específico.

9.3. Seguindo esse raciocínio, encontra-se entendimento na doutrina e na jurisprudência de que só se caracteriza a identidade de ações quando se verificam as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir:

19. Identidade de ações: caracterização. As partes devem ser as mesmas, não importando a ordem delas nos pólos das ações em análise. A causa de pedir, próxima e remota [...], deve ser a mesma nas ações, para que se as tenha como idênticas. O pedido, imediato e mediato, deve ser o mesmo: bem da vida e tipo de sentença judicial. Somente quando os três elementos, com suas seis subdivisões, forem iguais é que as ações serão idênticas. (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de Processo Civil Comentado. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 595)

A lavratura do auto de infração sob análise para prevenir a decadência, com a exigibilidade do crédito tributário suspensa, foi legitimamente efetuada pela fiscalização, em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN e no art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Quanto ao pedido de recorrente de sobrestamento até o julgamento definitivo do Mandado de Segurança em face de relação de prejudicialidade (art. 265, IV do CPC/73), há de ser indeferido, vez que no Processo Administrativo Fiscal há tratamento diverso da questão em relação à matéria regulada no Código de Processo Civil.

Quando o contribuinte propõe ação judicial com o mesmo objeto do processo sob discussão administrativa, a solução que se adota no regime jurídico do PAF não é o sobrestamento até a decisão judicial transitar em julgado, mas o encerramento formal da lide no âmbito administrativo, com o não conhecimento do recurso interposto, o que significa dizer que prevalecerá a exigência discutida ou a decisão recorrida até que sobrevenha eventual decisão judicial em sentido contrário. Não obstante o princípio da Unidade de Jurisdição, a Administração Pública deve impulsionar o processo administrativo para o seu fim, no caso da concomitância com o processo judicial, com uma decisão formal de definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.⁵

Litispêndência. Identidade de pedidos. A identidade de pedidos não caracteriza a litispêndência. Somente se verifica a litispêndência com a identidade de ações: as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir. (TRF-5ª, 1ª T., Ap 17299-RN, rel. Juiz Ridalvo Costa, v.u., j. 10.12.1992, JSTJ 47/583)

9.4. Vale reproduzir o seguinte excerto do Parecer PGFN/Cocat nº 2/2013:

49. Dito disso, conferimos ao instituto da concomitância no PAF o mesmo tratamento da litispêndência no processo civil, pois a verificação da ausência desses dois pressupostos negativos têm como finalidade precípua evitar o processamento de causas iguais quando houver: (i) identidade das partes, (ii) da causa de pedir e (iii) do pedido (art. 301, §§ 1º e 2º, do CPC; e Súmula nº 1/CARF).

50. Com efeito, na linha do que foi afirmado no item 26, tanto a concomitância quanto a litispêndência constituem requisitos de validade objetivos extrínsecos da relação processual. São pressupostos negativos, ou seja, fatos que não podem ocorrer para que o procedimento se instaure validamente. Representam acontecimentos estranhos à relação jurídica processual (daí o adjetivo "extrínseco") que, uma vez existentes, impedem a formação válida do processo (procedimento). (grifos conforme original)

9.5. Feitos esses esclarecimentos, e à vista da terminologia utilizada nos normativos retromencionados, adotar-se-á, neste parecer, o entendimento de que a expressão "mesmo objeto" diz respeito àquilo sobre o qual recairá o mérito da decisão, quando sejam idênticas as demandas. Portanto, tem-se como critérios de aplicação da impossibilidade do prosseguimento do curso normal do processo administrativo, em vista da concomitância com processo judicial, tanto o pedido como a causa de pedir, e não somente o pedido.

9.6. Seguindo essa lógica, caso o processo administrativo fiscal contenha pedido mais abrangente que o do processo judicial, ele deve ter seguimento somente em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. Se, por exemplo, a ação judicial requer a anulação de um lançamento em relação a determinada multa, mas nada diz sobre a base de cálculo do tributo, e a impugnação administrativa tratar também da discussão sobre a base de cálculo, esta parte deverá ser objeto de julgamento administrativo.

(...)

⁵ **DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011:**

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014 - DOU de 27/08/2014, seção 1, página 65

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto ao pedido de sobrestamento até o julgamento definitivo pelo STF do Recurso Extraordinário nº 609.096/RS, sob repercussão geral.

Entendo que não cabe o sobrestamento do processo até aguardar decisão definitiva sob repercussão geral, pelos mesmos argumentos deduzidos em meu Voto no processo nº 16327.720780/2016-31, abaixo transcrito:

Processo nº 16327.720780/201631

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3402005.854– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de novembro de 2018

(...)

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento do presente processo, divergi parcialmente do Voto do Ilustre Conselheiro Relator, relativamente à proposta de sobrestamento do presente processo até haja ulterior e definitiva decisão no RE nº 609.096, no que fui acompanhada por outros membros do Colegiado, restando o meu posicionamento vencedor pelo voto de qualidade, razão pela qual apresento abaixo minhas razões de decidir.

Embora na doutrina e na jurisprudência já se utilizasse o direito processual civil como fonte subsidiária do processo administrativo fiscal, o Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 15, inovando em relação ao CPC anterior, trouxe determinação expressa de que: "Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente".

Esta Redatora teve a oportunidade de analisar a aplicação do CPC no processo administrativo fiscal em monografia acerca do tema⁶, na linha de entendimento parcialmente transcrita abaixo:

(...)

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 145, c/c art. 149, art. 151, incisos II, IV e V; Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, art. 20, § 3º; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16, 28 e 62; Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC), arts. 219, 267, 268, 269 e 301, § 2º; Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, art. 1º; Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 38; Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 53; Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 22; Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010; Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, art. 26; art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

⁶ PAULA, Maria Aparecida Martins de. Aplicação do Código de Processo Civil no Processo Administrativo fiscal. Monografia (Especialização em Direito Processual Civil) - Faculdade Damásio. São Paulo. 2018.

Há um regime jurídico aplicável especialmente ao subsistema processual administrativo fiscal federal, composto pelas normas processuais e princípios contidos, utilizando-se da linguagem de James Marins⁷, nos seguintes quadrantes: constitucional (especialmente o art. 5º, LV e LXXVIII da CF), complementar geral (CTN), ordinário geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/99) e ordinário federal (Decreto nº 70.235/72), bem como num quadrante infralegal, integrado por um regulamento (Decreto nº 7.574/2011), regimentos internos dos órgãos julgadores (especialmente o Regimento Interno do Carf) e outros atos normativos que veiculem regras processuais.

(...)

No subsistema processual administrativo fiscal, a Lei nº 9.784/99 tem a função de lei geral do processo administrativo fiscal federal, em cujas normas o intérprete deve se valer na ausência de normas específicas no Decreto nº 70.235/72, antes de, eventualmente, se socorrer de normas de outros subsistemas processuais.

(...)

A determinação do conteúdo e alcance do art. 15 do CPC envolve a matéria atinente às lacunas e às antinomias, que são defeitos formais do sistema de normas, que devem ser corrigidos em face da unidade e coerência da ordem jurídica.

A antinomia jurídica é o conflito entre normas, ou seja, a incompatibilidade que ocorre na aplicação de duas normas vigentes. (...)

(...)

A lacuna é a incompletude insatisfatória dentro do ordenamento. Sua existência é expressamente reconhecida no ordenamento brasileiro pelo art. 4º da LINDB, que também dispõe sobre a forma de sua colmatação, nestes termos: "Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito".

Na integração por analogia, parte-se da solução prevista em lei para outro caso concreto, concluindo-se pela validade dessa regra para outro caso semelhante, para o qual inexistente previsão legal. (...)

(...)

Na proposição antecedente da norma do art. 15 do CPC (hipótese), assim considerada a descrição de um possível evento no mundo social, está a identificação da lacuna no caso concreto; e no conseqüente da norma está o prescritor de conduta ao juiz ou julgador acerca da forma que tal lacuna deverá ser colmatada. Essa descrição é coerente com o fato de que a lacuna deve ser identificada e colmatada para cada caso concreto, com a criação da norma jurídica individual pelo juiz ou pelo julgador administrativo.

Portanto, o que está o art. 15 do CPC a determinar é que o método de integração a ser utilizado para colmatar a lacuna é a analogia, de forma que, a um caso concreto não regulado integral ou parcialmente no subsistema processual especial será aplicada uma norma do Código de Processo Civil, prevista para uma situação distinta mas semelhante ao caso não contemplado.

Verifica-se, na doutrina e na jurisprudência, a tentativa de utilização de uma interpretação literal do art. 15 do CPC, de cabimento da aplicação subsidiária ou supletiva do CPC em todas as situações de ausências ou incompletudes das normas processuais especiais, o que não se coaduna com o melhor direito.

Vale dizer que só haverá lacuna no subsistema processual especial quando houver uma incompletude indesejável ou insatisfatória de acordo com as diretrizes adotadas por esse subsistema processual. É certo que haverá omissões propositais nas normas do processo administrativo, decorrentes da própria vontade do legislador ordinário de não incorporar determinados institutos processuais civis em

⁷ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial. 11. ed. rev. e atual. São Paulo, RT, 2018, p. 111.

nome de princípios e de outras regras tutelados para o subsistema processual especial, tais como a informalidade e a celeridade.
(...)

Como dito, no subsistema especial do processo administrativo fiscal só haverá uma lacuna de ordem processual a ser colmatada pelo julgador pela analogia, com a aplicação do instituto do CPC, quando houver uma incompletude indesejável ou insatisfatória no referido subsistema.⁸

Dessa forma, no que interessa ao presente caso, não é porque inexistente disposição normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal que se pode dizer que há uma lacuna a ser preenchida com o traslado de tal instituto processual do CPC para o PAF. Aliás, o fato de ter sido revogada disposição anterior do Regimento Interno do Carf que determinava o sobrestamento⁹, está a revelar que tal omissão no atual Regimento não é indesejável ou insatisfatória para o subsistema processual especial na esfera do CARF.

Não se pode também olvidar que a vinculação com algumas modalidades de acórdãos e enunciados de súmulas judiciais dá-se de forma diversa para a Administração Pública e para os juízes e tribunais. Não se pode impor ao julgador administrativo a observância de decisões que não possuem eficácia vinculante para a Administração Pública, como bem explicam Oliveira, Souza e Barbosa¹⁰:

Essa norma constitucional evidencia o intuito do constituinte de atribuir eficácia vinculante para a Administração Pública apenas a algumas decisões do STF (proferidas após reiteradas decisões e mediante aprovação de no mínimo dois terços dos seus membros) e em determinadas circunstâncias (quando haja controvérsias interpretativas que acarretem grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica). Somam-se à hipótese das súmulas vinculantes também (art. 103-A da CF) as decisões proferidas pelo STF em

⁸ Como esclarece Tercio Sampaio Ferraz Júnior, a lacuna é uma "incompletude insatisfatória dentro da totalidade jurídica", ou seja, é algo incompleto dentro de um limite e, além disso, é também insatisfatório, no sentido de que exprime uma falta ou insuficiência que não deveria ocorrer.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 218.

⁹ PORTARIA Nº 545, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2013

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos I e II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e o art. 4º do Decreto nº 4.395, de 27 de setembro de 2002, resolve:

Art. 1º Revogar os parágrafos primeiro e segundo do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009, página 34, Seção 1, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

GUIDO MANTEGA

Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 - atualmente revogada

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(Incluído(a) pelo(a) Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010)

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (Incluído(a) pelo(a) Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010) (**Revogado(a)** pelo(a) Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013)

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. (Incluído(a) pelo(a) Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010) (**Revogado(a)** pelo(a) Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013)

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SOUZA, Henrique Coutinho de; BARBOSA, Marcos Engel Vieira. O Processo Tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 352-394.

controle concentrado de constitucionalidade, que, por força do art. 102, §2º, da CF, também são vinculantes para a Administração Pública.

Por expressa opção do constituinte, as demais decisões proferidas pelo Poder Judiciário não irradiam qualquer eficácia vinculante para a Administração Pública.(...)

(...)

Contudo, não se nega a possibilidade de as leis especiais que regem os processos administrativos preverem tal vinculação. É o que se observa, por exemplo, do art. 62 do Regimento Interno do CARF, que adiciona às hipóteses constitucionais a necessidade de observância dos recursos repetitivos do STJ e do STF. (...)

No entanto, diante da omissão do texto constitucional, trata-se de medida que se encontra no âmbito da política legislativa de cada ente tributante, não podendo o intérprete conferir tamanha abrangência ao art. 927, a ponto de impor ao julgador administrativo a observância de decisões que não possuem eficácia vinculante para a Administração Pública.

Inclusive, no âmbito da própria União, a questão de vinculação aos recursos repetitivos ou proferidos sob repercussão geral dá-se de maneira diferente entre o CARF¹¹ e a própria Receita Federal¹², eis que, para o CARF, basta que a decisão judicial de mérito seja definitiva, enquanto para a Receita Federal a vinculação só existe após a manifestação da PGFN.

Com efeito, no caso do CARF, se a vinculação do seu julgador só ocorre após o trânsito em julgado das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/73 ou dos arts. 1.036 a 1.041

¹¹ Art. 62, §2º do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 343/2005, na alteração dada pela Portaria MF nº 152/2016.

¹² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4o A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

do CPC/2015, antes disso o processo deve ter seu seguimento normal, não havendo que se falar em sobrestamento para aguardar a decisão definitiva de mérito do STF ou STJ, mesmo porque, para a Administração Pública, prevalece a constitucionalidade e a legitimidade de todas as leis vigentes enquanto tais atributos não sejam afastados pelo órgão competente.

Melhor dizendo, a vinculação dos julgadores do CARF é unicamente à decisão definitiva de mérito de tais processos judiciais, de forma que, enquanto ela não sobrevenha, o processo administrativo deve ser julgado normalmente, em conformidade com a livre convicção do julgador e com os princípios da oficialidade da Administração Pública e da presunção de constitucionalidade das leis.

O disposto no art. 1035, §5º do CPC, no sentido de que o relator no Supremo Tribunal Federal, após reconhecida a repercussão geral, determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes que versem sobre a questão e tramitem no território nacional restringe-se aos processos judiciais, que têm caráter jurisdicional e para os quais há todo um procedimento específico regulado no CPC em face do sobrestamento.

Em síntese, embora tenha havido a opção da Administração Pública no âmbito do CARF por vincular seus acórdãos às decisões definitivas de mérito em temas sob repercussão geral, conforme determinado em seu Regimento Interno, não há nele atualmente nenhuma determinação restringindo as condutas dos julgadores até que sobrevenha o julgamento definitivo da questão pelo STF, razão pela qual o procedimento em relação a esses processos é idêntico ao dos demais processos para os quais não há questão controversa envolvendo processos sob repercussão geral.

Esse posicionamento tem prevalecido na jurisprudência do CARF, conforme demonstram as ementas abaixo:

Acórdão nº 2301-005.156 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de outubro de 2017

Relator: João Maurício Vital

(...)

REPERCUSSÃO GERAL. RECONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade. Não há lei ou norma regimental que autorize o sobrestamento do julgamento em razão do reconhecimento, pelo STF, de repercussão geral de matéria ainda pendente da decisão judicial. Suspensão do julgamento indeferida.

(...)

Acórdão nº 3401-003.636 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 25 de abril de 2017

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

REPERCUSSÃO GERAL. RECONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que julgado o respectivo recurso extraordinário, porém pendente de publicação e definitividade a decisão prolatada, não importa o sobrestamento do processo administrativo que trata da mesma matéria, por ausência de previsão regimental, não se aplicando as disposições do Código de Processo Civil, por força da evolução histórica do art. 62-A, §§ 1º e 2º do RICARF/09 (Portaria MF nº 256/09), incluídos pela Portaria MF 586/2010 e revogados pela Portaria MF nº 545/2013.

(...)

Assim, voto no sentido de rejeitar a proposta de sobrestamento do presente processo.

(...)

Dessa forma, também no presente processo há de ser rejeitada ao proposta de sobrestamento do feito até o julgamento definitivo do tema sob repercussão geral.

Por fim, quanto à incidência dos juros de mora, ela é devida durante o curso do processo administrativo ou judicial, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 1.736/79. A fluência dos juros de mora somente é suspensa a partir da realização de depósito administrativo ou judicial do montante integral, nos termos da Súmula CARF nº 5.¹³

Assim, pelo exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, no que concerne às matérias que não estão sob discussão judicial, mas lhe negando provimento no mérito.

¹³ Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

[Perguntas e Respostas no sítio da RFB: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016]

(...)

004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?

Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.

Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.

(...)

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula