



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

Processo n° 16327.720780/2016-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.854 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente BANCO PINE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2013

REPERCUSSÃO GERAL. ART. 15 DO CPC/2015. 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 desses processos judiciais, de forma que, enquanto ela não sobrevier, 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.

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. FATURAMENTO E RECEITAS FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/989. COISA JULGADA. AUTUAÇÃO.

O reconhecimento, por intermédio de decisão judicial transitada em julgado, em favor de instituição financeira quanto à inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/989 não inibe a fiscalização de, diante do caso em concreto, exigir créditos que não se enquadrem no conceito de receitas financeiras e, em verdade, configurem valores decorrentes de serviços prestados por tais instituições.

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA.
ATIVIDADE QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE SERVIÇO.
PRECEDENTES DO STF.

A atividade de intermediação financeira se enquadra no conceito de serviço, o que, por sua vez, implica faturamento sujeito à incidência da COFINS. Tratando da questão, há precedentes do STF que re-significaram o conteúdo da sua súmula vinculante n. 31, tais como, *e.g.*, os RE's 651.703 e 547.245, os quais chancelam o entendimento de que intermediação financeira se enquadra no conceito de serviço.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de sobrestamento do presente processo administrativo até que haja ulterior e definitiva decisão no RE n. 609.096. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que foi substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Avila (suplente convocado).

Relatório

1. Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, valho-me de parte do relatório desenvolvido pela DRJ de Ribeirão Preto e retratado no acórdão n. 14-65.415 (fls. 863/882), o que passo a fazer nos seguintes termos:

Contra a contribuinte qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 352/360 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins do período de novembro de 2011 a

dezembro de 2013, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 80.338.493,96.

O enquadramento legal encontra-se às fls. 354 e 359/360.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 343/350, a autuada, instituição financeira, impetrou Mandado de Segurança (nº 0010634-93.2005.4.03.6100) objetivando o não recolhimento da contribuição ou, ao menos, seu recolhimento apenas “sobre as receitas advindas da prestação de serviços”. Obteve liminar, e na sentença foi concedida em parte a segurança, “para afastar o alargamento da base de cálculo instituída na Lei nº 9.718/98”. Seguiu-se o julgamento pelo TRF da 3ª Região, no qual adotou-se “o entendimento da Suprema Corte que considerou inconstitucional o artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, conforme decisões do Plenário do STF no julgamento dos Recursos Extraordinários e que o recolhimento da COFINS deveria ser feito sobre o faturamento”, decisão esta que transitou em julgando em 19/08/2013.

A contribuinte apresentou pedido para cancelamento da cobrança de débitos da Cofins com base na decisão acima, em “alegação de descumprimento de decisão judicial”, o qual foi indeferido (fls. 344/5) pelo Juízo da 21ª Vara Federal Cível em São Paulo (por não vislumbrar descumprimento de decisão judicial pela União).

Ao decidir agravo de instrumento em processo (nº 0007218-35.2015.4.03.0000/SP) que requeria o cancelamento de débitos inscritos em dívida ativa, o TRF “reconheceu a incidência da COFINS sobre o faturamento, entendido no conceito geral do conjunto de receitas das instituições financeiras, excluindo-se somente as receitas não operacionais” (fl. 346). Contra tal decisão, a interessada opôs embargos de declaração, que foram negados.

A interessada impetrou ainda novo mandado de segurança, processo nº 0010443-96.2015.4.03.6100, “objetivando o cancelamento de débitos de COFINS inscritos em Dívida Ativa da União com o argumento de que obteve decisão judicial transitada em julgado que lhe assegurou o direito de recolher a COFINS somente sobre as receitas de prestação de serviços”. A liminar foi indeferida, e a na sentença denegatória da segurança, “o Juízo da 6ª Vara Federal Cível em São Paulo ressaltou e reproduziu trechos de decisões proferidas no âmbito do MS nº 0010634-93.2005.4.03.6100, que mantiveram a regular incidência da COFINS sobre o faturamento, entendido este como o conjunto de receitas operacionais advindas da atividade fim da empresa, excluídas apenas as receitas não operacionais”.

Considerando que a contribuinte declarou e pagou, com base no primeiro mandado de segurança supra citado, a Cofins calculada apenas sobre a receita contabilizada como “Rendas de Outros Serviços” e “Rendas de Garantias Prestadas”, o

autuante exigiu as diferenças relativas às demais receitas operacionais.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 368/416, na qual alegou que:

(...).

2. Devidamente processada, a impugnação apresentada pelo recorrente (fls. 368/416) foi julgada improcedente pelo citado acórdão n. 03-71.351, cuja ementa segue abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2013

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Cofins das instituições financeiras inclui as receitas das atividades de intermediação financeira, as quais compõem as receitas oriundas do exercício de suas atividades empresariais.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

3. Intimado do teor da referida decisão, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 889/923, oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sua manifestação de inconformidade, ou seja, em que vindicou o que segue:

(i) sobrestamento do feito até ulterior e final julgamento do RE 609.096, afetado por repercussão geral pelo STF e que tratará da questão de fundo objeto do presente caso;

(ii) de forma subsidiária, a existência de coisa julgada em favor do contribuinte, em razão de sentença proferida no bojo do mandado de segurança autuado sob o n. 0010634-93.2005.4.03.6100 e que implicaria o reconhecimento quanto à não incidência da COFINS sobre as receitas financeiras da Recorrente; e, por fim

(iii) também de forma subsidiária, superada a questão do trânsito em julgado, que as receitas decorrentes de intermediação financeira não caracterizariam obrigações de fazer e, por conseguinte, não fomentariam receitas decorrentes de serviço, o que afastaria a incidência de COFINS para tais valores.

4. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

5. Em suma, a questão aqui debatida é exatamente aquela pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal e retratada em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida (RE n. 609.096). A citada repercussão geral está retratada pela ementa abaixo transcrita:

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCIDÊNCIA. RECEITAS FINANCEIRAS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. CONCEITO DE FATURAMENTO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(STF; RE 609096 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 03/03/2011, DJe-080 DIVULG 29-04-2011 PUBLIC 02-05-2011 EMENT VOL-02512-01 PP-00128).

6. Tecidas tais considerações, insta desde já destacar que, ao meu ver, o presente caso pode ser albergado por duas decisões possíveis, porém excludentes entre si, as quais serão devidamente detalhadas a seguir.

I. Da aplicação subsidiária do CPC/2015 e o sobrestamento do feito

7. A primeira decisão possível para o presente caso é a de sobrestar seu julgamento até que haja decisão definitiva do RE n. 609.096, haja vista o caráter vinculante do precedente que se formará em tal julgamento.

8. Para se chegar a tal conclusão, convém registrar que não é de hoje que o legislador nacional, sob o pretexto de buscar uma pretensa aproximação de um distante modelo de *Common Law*, tem criado inúmeros dispositivos legislativos no sentido de prestigiar a figura do precedente, em especial quando tal precedente é veiculado por um Tribunal Superior. Daí, *e.g.*, a criação da repercussão geral, por intermédio da Emenda Constitucional n. 45/04.

9. Referida valorização – ainda que aparente – de um modelo de *stare decisis* é renovada com o advento do CPC/2015, em especial com o disposto no seu art. 926¹, norma que oferece importantes vetores para a busca de uma verdadeira valorização de um modelo sério de precedentes no país. Não obstante, o art. 927 do citado *Codex*² densifica tais valores, na medida em que prescreve os tipos formais de decisão aptos a veicular um precedente de caráter vinculante.

10. Logo, o que se observa é que o reconhecimento quanto à repercussão geral do RE nº 609.096 já denota que o advento do precedente a ser formado apresentará um caráter transubjetivo e vinculante, o que obrigará que a *ratio decidendi* daí extraída seja seguida pelos demais órgãos judiciais e também pela Administração Pública, exatamente como prevê o *caput* do citado art. 927 do CPC. Busca-se, com isso, salvaguardar a unidade material das decisões de caráter judicativo e, conseqüentemente, o tratamento igualitário entre jurisdicionados que se encontrem em situações análogas e, por fim, uma segurança jurídica de índole substancial.

¹ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

² “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

11. Aliás, é exatamente em razão de tais valores que o CPC/2015 prescreve que, na hipótese de recurso extraordinário afetado por repercussão geral, **todos os demais processos** (sem distinção entre processos administrativos e judiciais) deverão ser sobrestados, até que haja decisão no chamado *leading case*. É o que prevê o art. 1.035, §5º do CPC³.

12. A questão, todavia, que deve ser aqui debatida é se tal dispositivo deve ou não ser convocado no âmbito dos processos administrativos tributários. Para tanto, insta analisar o que dispõe o art. 15 do CPC⁴. Segundo referido dispositivo, as disposições do CPC *devem* ser aplicadas de forma supletiva e subsidiária, ou seja, atribuem-se às normas do CPC, respectivamente, uma função normativo-substitutiva e também uma função normativo-integrativa.

13. Para a questão aqui analisada, o que interessa é o caráter subsidiário do CPC/2015 e, conseqüentemente, sua função normativo-integrativa, que pode ser vista por duas perspectivas.

14. A primeira delas com base na embolorada ideia de que o direito se perfaz pelo intermédio *exclusivo* da lei, calcada, pois, na concepção de um divinal legislador que não deixa comportamentos sociais sem prescrições normativas e que, quando isso eventualmente ocorre, o próprio direito legislado cria mecanismos no sentido suplantar tais buracos, o que se dá por intermédio de institutos como a analogia, os princípios gerais do direito e a equidade. Aí então a função integrativa clássica do CPC/2015 em face de uma lacuna legislativa referente ao processo administrativo tributário.

15. Todavia, uma visão mais moderna deste caráter subsidiário da lei parte do pressuposto de que tal norma integrativa deverá ser convocada de modo a potencializar os valores que lhes são próprios, bem como os valores do próprio Direito enquanto método de resolução, com justiça, de problemas de convivência humana. Nesse sentido, quando se fala no caráter subsidiário do CPC, sua convocação no processo administrativo, inclusive o tributário, deve ser no sentido de potencializar os princípios constitucionais do processo civil, dentre os quais destacam-se os seguintes vetores: integridade, unidade e coerência das decisões de caráter judicativo, de modo a também tutelar, reflexamente, igualdade de tratamento a jurisdicionados em situações análogas e, por fim, segurança jurídica, aqui tratada como uma segurança jurídica de índole material⁵.

16. Assim, com base em tais premissas, na hipótese de recurso extraordinário afetado por repercussão geral, o sobrestamento prescrito no já citado art. 1.035, §5º do CPC, também deve se estender aos processos administrativos de caráter tributário, pois, dessa forma, estar-se-á prestigiando os sobreditos valores jurídicos, tão importantes para o Direito.

17. Não obstante, mesmo que se empregue a função integrativa de uma norma subsidiária em um sentido clássico, ainda sim a solução aqui proposta (sobrestamento

³ “Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

(...).

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.”

⁴ “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

⁵ A segurança jurídica aqui defendida não quer redundar apenas em uma segurança **através** do direito, quer dizer, a garantia de uma planificação prévia de ações, mas deve efetivamente ser caracterizada como a segurança **do** direito, ou seja, como algo que suscite a manutenção dos “*vectores irredutíveis da normatividade jurídica*”. (BRONZE, Fernando C. P. “As margens e o rio (da retórica à metonímia)”. “in” Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - vol. LXXIII. out-1998. pp. 112-113.).

do processo administrativo tributário) seria a resposta mais adequada para o caso em tela. E isso porque, ao se analisar as disposições **legais** que tratam do processo administrativo tributário (Decreto n. 70.235 e lei n. 9.784/99), é impossível encontrar qualquer prescrição normativa que trate do problema aqui enfrentado, qual seja, uma solução do que fazer com processo administrativo que apresente recurso com causa de pedir autônoma e cujo teor está pendente de julgamento no âmbito judicial, em sede de processo com caráter transindividual. Não havendo disposições legais nas **leis** que tratam o processo administrativo tributário, deve ser aplicado de forma subsidiária o CPC.

18. O RICARF, por sua vez, não apresenta solução para essa questão, uma vez que a hipótese aqui tratada (sobrestamento de casos afetados por repercussão geral no STF) **foi suprimida do atual Regimento Interno deste Tribunal, caracterizando a lacuna normativa**. Nem se alegue que essa supressão geraria um pretenso "sentido" jurídico, uma vez que denotaria a pseudo intenção deste ato normativo regimental em propositadamente evitar o sobrestamento aqui debatido. Não é crível imaginar que a omissão do RICARF seja capaz de, positivamente, criar norma jurídica e, o que é pior, criar uma suposta norma que diretamente conflita com o disposto no art. 15 do CPC e, reflexamente, ofende os valores de igualdade e segurança jurídica que devem conformar toda e qualquer decisão de caráter judicativo.

19. Ademais, também não há que se falar que o disposto no art. 62, §§ 1º e 2º do RICARF⁶ resolveria essa questão. Primeiramente pela falta de subsunção, já que o citado dispositivo fala de vinculação deste Tribunal na hipótese de decisão já proferida pelo STF ou pelo STJ, o que não é o caso dos autos. Não obstante, ainda que fosse possível convocar analogamente tais dispositivos, o que se cogita aqui apenas de forma hipotética, ainda sim restaria impossível o afastamento do art. 15 do CPC no caso em concreto. E isso porque um regimento interno, passível de veiculação autocrática ou antimajoritária por parte de um circunstancial Presidente de um Tribunal Administrativo ou Ministro da Fazenda não pode se sobrepor ao que estabelece uma legislação federal fruto de longo e exaustivo debate democrático promovido no âmbito das casas do Congresso Nacional, sob pena de, em última *ratio*, simplesmente esvaziar o art. 15 do CPC de qualquer conteúdo, ou seja, indevidamente

⁶ “Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973. e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

admitir que mero regimento interno, regularmente veiculado por simples portaria ministerial, tenha a aptidão de revogar lei federal. Até porque, em última análise, disposição regimental não tem aptidão para tratar de norma processual, matéria afeta exclusivamente à lei federal, exatamente como prescreve o art. 22, inciso I da *Magna Lex*⁷.

20. Em perfeita sintonia com as assertivas até então desenvolvidas, em 23/02/2017, caso em tudo análogo ao presente foi decidido no sentido da suspensão do processo administrativo que tramita neste Conselho: no curso do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, de relatoria do Ministro *Marco Aurélio Mello*, oportunidade em que procedeu-se à suspensão dos processos que tramitam neste Conselho acerca de matéria idêntica, decidida de maneira favorável ao contribuinte pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em **decisão pendente de publicação**:

A Fundação Armando Álvares Penteado, admitida no processo como interessada, requer a comunicação, mediante ofício, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF acerca da suspensão dos processos que versem a mesma matéria do extraordinário.

(...). Relata a ausência de implementação da medida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável pelo exame dos recursos contra atos formalizados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Afirma que a recusa do Órgão decorre da falta de previsão regimental a respaldar a suspensão dos processos.

Ressalta a iminência de julgamento, no CARF, de processo administrativo relevante para a entidade. Noticia a expedição de ofício, pela Secretaria Judiciária, a todos os tribunais do território nacional, não tendo havido comunicação aos órgãos administrativos.

(...) Em se tratando de processo sob repercussão geral, surgem conseqüências danosas. Uma vez admitida, dá-se o fenômeno do sobrestamento de processos que, nos diversos Tribunais do País, versem a mesma matéria, sendo que hoje há previsão no sentido do implemento da providência requerida § 5º do artigo 1.035 do Código de Processo Civil.

(...) A entrega da prestação jurisdicional deve ocorrer conciliando-se celeridade e conteúdo. Daí a necessidade de atentar-se para o estágio atual dos trabalhos do Plenário. Dificilmente consegue-se julgar, fora processos constantes em listas, mais de uma demanda, o que projeta no tempo, em demasia, o desfecho de inúmeros conflitos de interesse.

No caso, tem-se quatro votos proferidos no sentido da inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Enquanto isso, o Poder Público continua aplicando-o, gerando dificuldades de toda ordem para entidades beneficentes.

(...) Implemento a medida acauteladora, suspendendo, nos termos do artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil, o

⁷ " Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; (...)."

curso de processos que veiculem o tema, obstaculizando o acionamento, pela Administração Pública, do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. (grifos nossos).

21. Em 07/03/2017 foi expedido o Ofício nº 594/R endereçado ao Presidente deste Conselho com cópia da decisão do Ministro *Marco Aurélio Mello* que suspendeu os processos administrativos que tratam da matéria. Logo, não há dúvida quanto à aplicação subsidiária do art. 1.035, §5º do CPC no caso em comento.

22. Diante deste quadro, voto pelo sobrestamento do presente processo administrativo até que haja ulterior e definitiva decisão no RE n. 609.096, a ser julgado pelo STF.

23. Caso, todavia, a proposta de sobrestamento alhures desenvolvida não seja acolhida por esse colegiado, mister se faz a análise do mérito da lide aqui desenhada, o que resultaria em suma segunda decisão possível para o caso em comento. Vejamos.

II. Dos reflexos da coisa julgada na instância judicial para a resolução da presente demanda administrativa

24. Como visto ao longo do presente processo administrativo, o fundamento central do recurso voluntário do contribuinte é no sentido de que a coisa julgada formada no bojo do mandado de segurança autuado sob o n. 0010634-93.2005.4.03.6100 impediria o advento da presente autuação. Nesse diapasão, mister se faz uma análise da demanda judicial proposta pelo contribuinte para, ato contínuo, verificar quais são os reflexos para esta instância administrativa. Assim, convém primeiramente analisar o pedido formulado pelo contribuinte no já citado *writ* para então se delimitar a amplitude/extensão da correlata atividade jurisdicional⁸ e, conseqüentemente, seus efeitos no presente processo administrativo. E referido pedido, com especial ênfase para o seu item "c", foi assim deduzido pelo contribuinte (documentos não pagináveis acostados após fl. 154):

c) a concessão em definitivo da segurança para, relativamente ao período-base de maio de 2.005 e subseqüentes, garantir o direito líquido e certo das Impetrantes de não efetuarem o recolhimento da COFINS, conforme estipulado no artigo 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações promovidas pelo artigo 18 da Lei nº 10.684/2003 ou ao menos recolhê-la sobre as receitas advindas da prestação de serviços, bem como de proceder à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de COFINS no período de 02/99 a 04/2005, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, acrescidos da taxa de juros SELIC, conforme determinado pela Lei nº 9.250, de 27.12.95, o que não impede que a Autoridade Fiscal exerça a fiscalização sobre o procedimento efetuado.

⁸ O dever de prestar jurisdição é fruto do exercício do direito de ação, o qual se materializa por intermédio da petição inicial. E é ali, na petição inicial, que o jurisdicionado, por meio do seu pedido, delimita a extensão do correlato dever jurisdicional. Daí, inclusive, que provém as vedações de julgamentos "ultra", "extra" e "citra petita" e também o princípio do dispositivo.

25. Ao apreciar a inicial do *mandamus* impetrado é possível constatar que a discussão então travada ou, para ser mais técnico processualmente, a causa de pedir próxima da lide, refere-se à inconstitucionalidade ou não do conceito de faturamento trazido pelo art. 3º da lei n. 9.718/98. É o que se observa, v.g., dos seguintes excertos da petição inicial do *writ* (fls. 172 e s.s.):

(...).

40. Isto porque, à obviedade, existem inúmeras outras receitas auferidas pelo contribuinte que extrapolam aquelas restritas ao faturamento (receita bruta decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços), tal como definida pelo Exceiso Pretório, tais como receitas financeiras.

41. Havendo nítido descompasso entre faturamento e "totalidade das receitas auferidas", resulta patente que a contribuição sobre o faturamento exigida pela Lei nº 9.718/98, a par de possuir natureza de contribuição social, já que afetada a uma finalidade específica (destinação exclusiva às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social - art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 c/c art. 1º da Lei nº 9.718/98), jamais poderia ser considerada uma contribuição social estamentada no inciso I, do art. 195 da Constituição Federal.

(...).

54. Isto porque, o entendimento de que a base de cálculo prevista no art. 3º da Lei nº 9.718/98 não se compatibiliza com o inciso I, do art. 195 do texto constitucional, conforme demonstrado, enseja o afastamento total da Lei nº 9.718/98 e a conseqüente determinação de que o recolhimento da COFINS tenha como parâmetro a Lei Complementar nº 70/91, cuja sistemática, nos termos do parágrafo único do art. 11, exonerava as Impetrantes de seu pagamento.

55. Portanto, a pretensão das Impetrantes deve ser acolhida integralmente, no sentido de se afastar totalmente a lei nº 9.718/98, retornando a sistemática anterior (art. 11 da Lei Complementar nº 70/91) que exonerava as Impetrantes do pagamento da COFINS.

(...).

26. Percebe-se, pois, que ao delimitar os contornos da sobredita lide por meio da sua peça inicial, o contribuinte o fez em termos genéricos, quer dizer, se limitou a pleitear o reconhecimento incidental quanto à inconstitucionalidade do art. 3º da lei n. 9.718/98, de modo então que a incidência da exação aqui tratada recaísse sobre o seu faturamento, então entendido como o fruto da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e da prestação de serviços.

27. Em resposta a tal pedido - insista-se, genérico - o contribuinte obteve uma solução jurisdicional também de caráter genérico, conforme se constata do trecho da sentença lavrada em seu favor:

(...).

ISTO POSTO e considerando tudo mais que dos autos consta, concedo parcialmente a ordem requerida, para o fim de determinar à autoridade impetrada que se abstenha de exigir das impetrantes a COFINS mediante a aplicação da base de cálculo estabelecida pela Lei 9.718/98, bem como para declarar compensáveis, com quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, os valores indevidamente recolhidos a este título, aplicando-se os mesmos índices de correção monetária dos créditos tributários da UNIÃO FEDERAL.

(...).

28. Referida sentença foi objeto de remessa necessária e apelo fazendário, sendo ambos julgados parcialmente procedentes apenas para tratar da questão da compensação cumulativamente vindicada pelo contribuinte em sua ação declaratória, conforme atesta acórdão do TRF da 3ª Região:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

Diante do exposto, nego provimento ao recurso adesivo e dou parcial provimento à apelação da União Federal e à remessa oficial apenas para permitir a compensação dos recolhimentos posteriores a 07/06/2000 até 30 de janeiro de 2004 (MP 135/03), período este que abarca o período não atingido pela prescrição e aquele em que a Lei 9.718/98 sistematizava a exigência do tributo em debate.

29. Referida decisão foi integrada em razão de embargos de declaração interpostos pelo contribuinte, o que redundou na seguinte manifestação judicial:

Desse modo, permanecendo as Embargantes como destinatárias da lei 9.718/98, não há que se falar em aplicação da lei 10.833/03, razão pela qual é de rigor a exclusão da indevida menção deste último ato normativo contido no bojo do v. acórdão e de seu dispositivo. Ademais, a compensação, diante das ponderações acima, há que ser deferida de modo a abranger os créditos posteriores a 07/06/2000, ante a prescrição quinquenal, até abril de 2005, consoante DARF's juntada aos autos.

Assim, diante do exposto, acolho os embargos de declaração opostos para que deixe de constar do v. acórdão a indevida menção à MP 135/08, posteriormente convertida na Lei 10.833/03, dando-lhes efeito excepcionalmente infringente para permitir a compensação dos créditos recolhidos no interregno de 07/06/2000 até abril de 2005, consoante DARF's juntada aos autos.

30. Diante deste quadro, resta claro que a decisão transitada em julgado reconheceu, de forma incidental, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da lei n. 9.718/98, prescrevendo, pois, que a COFINS só poderia ser exigida com base nos valores auferidos pelo contribuinte a título de venda de mercadorias e/ou serviços.

31. Em suma, é possível concluir que (i) o contribuinte possui decisão judicial transitada em julgado reconhecendo, também de forma genérica, que (ii) apenas as suas receitas egressas de serviços⁹ prestados estariam sujeitas à incidência da COFINS o que, em oposição (iii) exclui dessa incidência receitas de outras naturezas, em especial receitas financeiras.

32. Em momento algum, todavia, discute-se o que é serviço para as instituições financeiras. Não houve, pois, qualquer debate acerca de quais atividades desenvolvidas pela recorrente devem ser juridicamente tratadas como serviço e quais não. Logo, em princípio, a decisão proferida em favor da recorrente (autos n. 0010634-93.2005.4.03.6100) e transitada em julgado não é, por si só, motivo suficiente para afirmar que a autuação aqui realizada é ofensiva à coisa julgada, motivo pelo qual o trabalho fiscal mantém-se hígido neste particular.

III. Da intermediação financeira objeto da autuação

33. Em relação ao tópico em comento mister se faz destacar que a recorrente, eu seu recurso voluntário, limita-se a afirmar que as receitas decorrentes de intermediação financeira não se enquadrariam no conceito de obrigações de fazer, logo não se amoldariam ao conceito de serviço, nos termos do que fora decidido pelo STF e retratado na sua Súmula Vinculante n. 31¹⁰. Esta foi, nestes termos, a última causa de pedir subsidiariamente desenvolvida pelo recorrente.

34. Pois bem. Não se olvida, pois, do disposto na súmula vinculante n. 31 do Pretório Excelso. Acontece que o próprio STF já reviu o seu posicionamento acerca do conceito de serviço, em especial diante de novas realidades econômicas existentes no mundo atual. É o que se observa, por exemplo, do RE n. 651.703/PR, julgado pelo STF em sede de repercussão geral, cuja ementa segue abaixo transcrita:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).

2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos

⁹ Segundo Marçal Justen Filho, serviço consiste na "prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado, mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral". ("in" "O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei 406/68", Revista Dialética de Direito Tributário, v. 3, p. 66.).

¹⁰ "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis."

próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.

3. *O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.*

4. *O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.*

5. *O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.*

6. *O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.*

7. *A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.*

8. *A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.*

9. *A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.*

10. *A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.*

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.

13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é

serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009).

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003.

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos

de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.”

23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades.

24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial.

27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

28. Recurso extraordinário DESPROVIDO.

(STF; RE 651.703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)

35. Aliás, tal re-significação perpetrada pelo STF teve origem, exatamente, em casos de instituições financeiras, as quais discutiam a não-incidência do ISS para operações de *leasing* financeiro e *leaseback* (RE 547.245), cuja ementa foi assim prescrita:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não

uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back.

Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF; RE 547.245, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-04 PP-00857 RT v. 99, n. 897, 2010, p. 143-159 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 175-200)

36. Percebe-se, pois, que o próprio STF reviu o conceito de serviço externado na súmula vinculante n. 31 e o fez com o sentido de aperfeiçoá-lo e atualizá-lo, para fins de contemplar novas realidades econômicas inexistentes quando da promulgação da Carta Magna de 1988. Essas também são as conclusões de *Carlos Augusto Daniel Neto* e *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco* em trabalho ainda inédito:

(...).

Todavia, os conceitos usualmente invocados para a delimitação dessas competências, especialmente os conceitos de “mercadoria” e “serviço”, no seu conteúdo tradicional, não eram capazes de dar soluções para a questão do alcance do poder tributário dos entes federados, demandando uma reformulação conceitual – dentro dos próprios limites da Constituição – para se adequar às novas realidades.

Diante disso, constatou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal uma alteração no conteúdo desses conceitos mencionados, com a adoção de conceitos mais adaptados às atividades que vêm surgindo, sem que eclodam conflitos federativos nessa seara e sem contrariar regras constitucionais.

Após refletir sobre essa reformulação conceitual, tomando como fio condutor o caso da tributação de operações de download de software, chegamos às seguintes conclusões:

i) o conceito de mercadoria tributável pelo ICMS é qualquer bem material ou imaterial cuja transmissão se dê dentro de uma cadeia de circulação mercantil, e que não esteja abrangido por outras competências constitucionais (a exemplo do ouro, tributado pelo IOF).

ii) o atual conceito constitucional de serviço para fins de ISS é o de oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais definidas em lei complementar, prestados com habitualidade e mediante contraprestação, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador, excluídos os serviços abrangidos pelo art. 155, II e 153, V da CF/88 e as atividades de cessão de direitos de uso.

(...) (grifos dos Autores)¹¹.

37. Assim, também por tais motivos, deve ser mantida a presente autuação.

Dispositivo

38. *Ex positis*, **voto** no sentido de (i) suspender o julgamento do presente processo até que haja decisão em definitivo do RE n. 609.096 ou, caso essa proposta de julgamento seja superada, **voto** por **negar** provimento ao recurso voluntário interposto.

39. É como voto.

(assinado digitalmente)

Relator Diego Diniz Ribeiro.

¹¹ "In": "O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria - reflexos na tributação" (no prelo).

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 tema¹², na linha de entendimento parcialmente transcrita abaixo:

(...)

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 Marins¹³, 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".

¹² 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.

¹³ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial. 11. ed. rev. e atual. São Paulo, RT, 2018, p. 111.

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 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.¹⁴

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 sobrestamento¹⁵, está a revelar que tal omissão

¹⁴ 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.

¹⁵ **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

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 Barbosa¹⁶:

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 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 CARF¹⁷ e a própria Receita Federal¹⁸, eis que, para o CARF, basta que a decisão judicial de mérito seja

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)

¹⁶ 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.

¹⁷ Art. 62, §2º do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 343/2005, na alteração dada pela Portaria MF nº 152/2016.

¹⁸ 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)

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 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

(...)

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)

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.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula