

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18471.002024/2004-54
Recurso nº 236.024 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.333 – 3ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2009
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NBOENERGIA S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE GUARANIANA S/A)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 1999, 2002, 2003, 2004

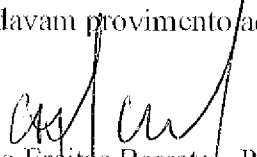
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Afastamento do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Inexistência de previsão no RICARF para que se aguarde a publicação de Resolução do Senado Federal no caso de dispositivo legal julgado inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e José Adão Vitorino de Moraes, que davam provimento ao recurso.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Maria Teresa Martínez López - Relatora

EDITADO EM: 08/12/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo Cardozo Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 01/12/2004 para exigir o crédito tributário relativo à Cofins, multa de ofício e juros de mora, em razão da insuficiência de recolhimento da contribuição.

Segundo o termo de constatação de fls. 55/57, foi detectado que a contribuinte deixou e incluir na base de cálculo da contribuição as receitas financeiras decorrentes de variações monetárias ativas.

A 4ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, por meio do Acórdão nº 11.383, de 31/01/2006, manteve o lançamento apenas em relação ao período de apuração de abril de 1999. Os demais períodos de apuração foram excluídos do auto de infração porque ficou comprovado que a empresa optara pela tributação com base no regime de caixa, nos termos do art. 30 da MP nº 2.158-35, de 2001. Houve recurso de ofício quanto a esta exclusão.

Regularmente notificado daquele Acórdão, em 13/03/2006, o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário de fls. 789/815, em 07/04/2006. Alegou, em síntese, que ocorreu a decadência em relação ao período de abril de 1999 e que o Conselho de Contribuintes deve aplicar o acórdão do STF que declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por força do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97.

Por meio do 202-17.736, de 27 de fevereiro de 2007, por unanimidade de votos a Câmara decidiu : I) em negar provimento ao recurso de ofício; e II) em dar provimento ao recurso voluntário.

A ementa dessa decisão, possui a seguinte redação

Assunto Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1999, 2002, 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO

Excluem-se da base de cálculo da contribuição as 'variações monetárias ativas', por força da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º § 1º, da Lei nº 9.718/98

Recurso voluntário provido e o de ofício negado.

A Fazenda Nacional, com fundamento no art.32, inciso II, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 55, de 12/03/98, contra decisão consubstanciada em acórdão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a esta Segunda Turma da Câmara

Superior de Recursos Fiscais. Inconformada, pois, com a decisão que excluiu da base de cálculo da Cofins as variações cambiais ativas.

Segundo as razões apresentadas pela D. Procuradoria (fl.867), “ o Conselho de Contribuintes, por integrar a estrutura da Administração e, em face da força do art. 22-A, de seu regimento interno, não pode apreciar matéria de constitucionalidade relativa a Direito Tributário, a não ser “nas hipóteses de resolução do Senado Federal suspendendo a execução de lei declarada inconstitucional pelo STF, de decisão do STF em ação direta, de autorização da extensão dos efeitos da decisão pelo Presidente da República, ou de dispensa do lançamento pelo Secretário da Receita Federal ou desistência da ação pelo Procurador – Geral da Fazenda nacional ”

Que (fl. 880) quanto às decisões do STF nos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, que concluíram pela inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, não se aplicam na esfera administrativa por produzirem efeitos somente entre as partes dos processos.

O apelo especial, sob entendimento de terem sido preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido pelo despacho nº 202-574 (fl. 891) da Presidência daquela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

A interessada foi devidamente cientificada do Recurso Especial, apresentando contra-razões pela qual questiona:

Em preliminar, o não conhecimento do recurso. Para tanto, alega que a questão que foi submetida à apreciação da CSRF reside exclusivamente a se a publicação de Resolução expedida pelo Senado Federal seria, ou não, requisito indispensável para que o então Conselho de Contribuintes pudesse afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional pelo STF, em controle difuso. Alega não ter sido observado o requisito de demonstração de divergência de interpretação da lei no Acórdão nº 203-11.788/2007 trazido pela D. Procuradoria. Alega, por meio de longo arrazoado, que a função da CSRF é uniformizar e pacificar a jurisprudência. Que, à época em que foi proferido o Acórdão paradigma a redação era outra e que (SIC) “o fundamento normativo que amparava o entendimento manifestado na decisão paradigma deixou de existir, na medida em que o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes deixou de estabelecer a necessidade de publicação de resolução do Senado Federal para que os Conselhos de Contribuintes pudessem afastar aplicação da respectiva lei declarada inconstitucional pelo STF. Diante disso, deixou de existir a necessidade de a CSRF pacificar essa questão, pois o próprio Regimento dos Conselhos de Contribuintes (CCs) assim o fez.”

Que, se superada a preliminar, alega ser dever do Conselho de Contribuintes deixar de aplicar Lei declarada inconstitucional pelo STF. Nesse sentido traz jurisprudência dos Conselhos (CSRF/03-04.903 de 2006, AC 302-36374 de 2004, AC. 201-80342 de 2007, AC. 201-80173 de 2007 e AC 105-15452 de 2005) bem como legislação que entende aplicável ao caso.

É o Relatório.



Voto

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

Cinge-se a matéria à exclusão das variações ativas da base de cálculo da contribuição, com a qual a D. Procuradoria não concorda.

O cerne da questão é se a publicação de Resolução expedida pelo Senado Federal seria, ou não, requisito indispensável para que o CARF pudesse afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional pelo STF, em controle difuso.

Alega a interessada que o recurso apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional não deve ser conhecido. Em síntese: - não ter sido observado o requisito de demonstração de divergência de interpretação da lei no Acórdão nº 203-11.788/2007 trazido pela D. Procuradoria. Que, à época em que foi proferido o Acórdão paradigma a redação era outra e que (SIC) “o fundamento normativo que amparava o entendimento manifestado na decisão paradigma deixou de existir, na medida em que o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes deixou de estabelecer a necessidade de publicação de resolução do Senado Federal para que os Conselhos de Contribuintes pudessem afastar aplicação da respectiva lei declarada inconstitucional pelo STF. Diante disso, deixou de existir a necessidade de a CSRF pacificar essa questão, pois o próprio Regimento dos Conselhos de Contribuintes (CCs) assim o fez.”

Na verdade o exame da admissibilidade por esta Conselheira passa a ser o próprio exame de mérito eis que o Acórdão paradigma se fundamentou em um Regimento (na redação da Portaria nº 103, de 23/04/2002), o interessado em outro (Portaria nº 147, de 25/06/2007) e atualmente por ocasião do presente julgado, vigente está a Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009 que assim dispôs sobre a matéria:

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

Parágrafo único. 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 plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

(negrito, não do original)



Esclarecido o porque do conhecimento do recurso, passo ao exame das razões trazidas pela D. Procuradoria e interessada em suas contrarrazões.

Consta como razões de decidir do Voto proferido pelo Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, o que a seguir transcrevo:

Perdeu interesse para o deslinde deste processo a questão da decadência, pois o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário no 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei no 9.718/98.

Portanto, à luz daquele julgado, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, o que não é o caso das variações monetárias ativas lançadas neste processo.

Também perdeu interesse a discussão acerca da retroatividade e da opção pela tributação pelo regime de caixa, previsto no art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, porque as receitas financeiras (provenientes das variações monetárias ativas) não decorreram da venda de mercadorias e serviços.

No tocante à extensão dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96, o Presidente da República baixou o Decreto nº 2.346/97 para disciplinar a atuação dos órgãos da Administração Pública.

Ora, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, estabelece que "(...) Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (...)".

Como bem apontou a recorrente, tanto a lei quanto o decreto regulamentador exigiram apenas que a decisão proferida pelo STF seja definitiva, não havendo nenhuma ressalva quanto à necessidade de prévia resolução do Senado, no caso de controle difuso de inconstitucionalidade.

Portanto, não há outra solução a não ser cumprir a determinação presidencial e excluir as "variações monetárias ativas" da base de cálculo da contribuição, o que acarreta, no caso vertente, o cancelamento integral do crédito tributário lançado no auto de infração.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento ao recurso voluntário.

(destaques, não do original)

A matéria, de aplicar ou não decisão do Pleno do STF, antes da expedição de Resolução, no meu entender, não se alterou ao longo dos vários Regimentos Internos

aprovados, quer dos então Conselhos de Contribuintes, quer do atual CARE. O atual Regimento Interno (art. 69 da Portaria nº 256/2009) reproduz a mesma redação prevista no anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): **É vedado afastar a aplicação de lei exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;”**

A questão foi bem tratada por diversas vezes conforme atenta a interessada em suas contrarrazões. Cito, no entanto, o julgamento ocorrido do Rec. 127006, pela Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Acórdão nº 202-17530 (naquele caso PIS, variações monetárias), pela qual peço vênia para reproduzir excertos como se meus fossem:

Este Conselho de Contribuintes possui larga experiência no trato com lides cujo mérito versava sobre matéria que o plenário do STF julgou inconstitucional, incidenter tantum, e que no aguardo da Resolução do Senado Federal, manteve por muito tempo a exigência de tributo já reputado definitivamente inconstitucional ou mesmo ilegal, nos casos julgados pelo STJ

Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir aodadamente após inaugurais decisões nesse sentido pelas Cortes Constitucional ou Legal. No caso em tela não é esta a circunstância. Trata-se de matéria que há muito vem gerando conflito entre o Fisco e os contribuintes, tendo sido alvo de sentenças judiciais de monta, contrárias aos interesses do Fisco. O volume dessas decisões atingiu seu ápice com a decisão do STF, a qual, publicada, transitou em julgado em 29 de setembro de 2006, sendo enviada pelo Presidente do STF ao Presidente do Senado Federal em 03/10/2006, em cumprimento ao disposto na Constituição Federal.

Portanto, entendo que não há a que resistir. O julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. Ao revés, a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da atuação encontrasse declarada por sentença transitada em julgado pelo órgão designado pela Constituição da República, no art. 102, inciso III, alínea “a”, a julgar causas decididas quando a decisão recorrida contrariar seus dispositivos ou declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal

E, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o direito, devendo a Administração pública, segundo dispõe o caput, obedecer, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Ademais, também não compete ao julgador administrativo dar sequência à exigência de crédito tributário que esteja arrimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos ex tunc, pela Corte constitucional. Seria de extremo non sense e mais que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº

9 784/99 manter a exigência tributária, remetendo o contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagarem por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência, ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à via *crusis* do *solve et repete*.

Nem uma nem outra. Na sutileza desse momento é que se justifica a existência de um tribunal administrativo. Não pode o julgador administrativo, posicionado diante de tal circunstância deixar de enfrentar as vicissitudes de ter de um lado a lei formalmente ainda válida e eficaz, de outro a sentença transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Maior do País, que mitiga, reduz, apequena o alcance pretendido pela lei no sentido de avançar sobre o patrimônio do particular.

Entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém, ainda não ampliada para os efeitos *erga omnes*, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte. Não bastasse toda a fundamentação argumentativa acima arrazoada, tal entendimento também encontra *supedâneo* na norma que rege os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária a serem observados pelos órgãos julgadores.

Dispõe o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/1997:

“Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda

Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da

respectiva inscrição,

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou

recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.” (negrito inserido)

Compulsando as regras de redação oficial de atos normativos com o objetivo de perquirir o exato alcance da ordem contida no referido parágrafo único, de vez serem existentes vozes isoladas que entendem estar o citado parágrafo único atrelado ao caput do artigo, ensejando a existência de autorização ou ordem expressa dos órgãos que cita para que os órgãos julgadores da Administração Fazendária se considerem “autorizados” a afastar norma declarada inconstitucional, constata-se comando normativo diametralmente oposto a tal entendimento.

O Decreto nº 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar nº 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea “c”, sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:

“Da Redação

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

III - para a obtenção de ordem lógica:

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida.”

Aplicando a regra ao artigo 4º do Decreto nº 2.346/97, é de imediata compreensão, por qualquer operador do Direito, que o disposto no parágrafo único se constitui em uma exceção à regra estabelecida no caput, pelo simples motivo de o caput referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos.

Aliás, quanto à possibilidade de subordinação dos órgãos administrativo julgadores à hierarquia da Administração Pública, válido buscar os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro acerca da matéria:

“Sendo competência exclusiva, absolutamente exclusiva, isto afasta qualquer possibilidade de controle e o órgão fica praticamente fora da hierarquia da Administração Pública. Eu citaria dois tipos de órgãos que ficam fora da hierarquia administrativa. Em primeiro lugar, os órgãos consultivos (...). Uma autoridade superior não pode obrigar um determinado

funcionário encarregado de função consultiva a dar um parecer neste ou naquele sentido ...

A segunda modalidade de órgãos que estão fora da hierarquia são justamente os órgãos administrativos encarregados do processo administrativo tributário. É verdade que principalmente os órgãos de 1ª Instância exercem outras funções além dessas funções

julgadoras, e, nessas outras funções, estão integrados na hierarquia. Mas, no que diz respeito especificamente às decisões no processo administrativo fiscal, não estão integrados na hierarquia, também não obedecem ordens, não seguem instruções; eles têm até uma composição mista, parte com representantes dos próprios quadros da Administração Pública e parte com representantes da sociedade.”

A matéria em foco – alteração da base de cálculo da Cofins e do PIS pela Lei nº 9.718/98 – foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, constituindo-se em decisão definitiva daquele Tribunal, uma vez que proferida pelo Pleno, com a participação e voto de todos os Ministros que o compõem.

À época da lavratura do auto de infração outra não podia ter sido a atuação do autuante. Também agora, à época do julgamento, outra não pode ser a posição do julgador que não exonerar a exigência constituída

Desse modo, deve ser afastada a exigência relativa ao PIS¹ contida nos autos, porquanto relativas à variação cambial cujo comando legal que determinava a tributação de tal parcela foi declarado inconstitucional

Importante mencionar que acatar a decisão do STF não é o mesmo que declarar a inconstitucionalidade de lei, o que, realmente, de acordo com as razões da D. Procuradoria, não está na alçada dos órgãos administrativos eis que essa competência é do Poder Judiciário.

Igualmente importante mencionar que a decisão recorrida aplicou as regras inseridas no Decreto nº 2.346/97, conforme transcrição novamente a seguir:

No tocante à extensão dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96, o Presidente da República baixou o Decreto nº 2.346/97 para disciplinar a atuação dos órgãos da Administração Pública,

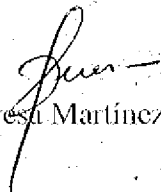
Ora, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, estabelece que “(...) Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (...)”.

¹ obs: naquele processo a matéria dizia respeito ao PIS, neste à Cofins.

Dispositivo legal julgado inconstitucional pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal - STF, incidenter tantum, não há que se aguardar Resolução do Senado Federal, posto que tal exigência não está prevista no RICARE.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.


Maria Teresa Martínez López