



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

Processo n° 10680.100285/2005-42
Recurso n° 253.834 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9303-002.352 – 3ª Turma**
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria AI PIS E COFINS. Base de cálculo: valores relativos a crédito presumido; indenização de seguros, variação cambial e hedge; remessa para ZFM.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S/A
FAZENDA NACIONAL e APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

Base de Cálculo. Alargamento. Aplicação de Decisão Inequívoca do STF. Possibilidade.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para o Pis/Pasep, até a vigência da Lei 10.637/2002, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços. A partir da vigência dessa lei, a base de cálculo do PIS/Pasep, é o faturamento, mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Recursos Especiais do Procurador Negado e do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e II) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial do sujeito passivo para cancelar a incidência da Cofins sobre variações monetárias ativas, *hedge* e indenização de seguro e para cancelar a incidência do PIS sobre essas rubricas até novembro/2002. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama,

Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento em maior extensão.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Os fatos foram assim descritos no relatório do acórdão recorrido:

(...)

Os lançamentos de PIS e COFINS englobam diferenças apuradas pela fiscalização entre os montantes devidos e os declarados pela empresa nos períodos de apuração ocorridos entre janeiro de 1999 e dezembro de 2003. O auto de COFINS, portanto, tem como fundamentação única a Lei nº 9.718/98. Já no caso do PIS, as incidências posteriores a novembro de 2002 já encontram respaldo nas disposições da Lei 10.637/2002.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 44 a 51 detalha as infrações que teriam sido cometidas pela empresa:

exclusão de vendas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus por entendê-las equiparadas a exportação e, pois, alcançadas por isenção ou imunidade;

diferenças na apuração de variações monetárias ativas, visto que a empresa adotava um regime misto: "de competência com efeitos de caixa, de modo a compensar os efeitos da variação monetária passivas (sic) em períodos de apuração subseqüentes, os quais denominou de 'reversão da variação cambial'. Cabe salientar que a conta de receita de 'variação monetária' não consiste numa provisão para sofrer 'reversões'. O contribuinte justifica, então, que, 'procedendo-se desta forma, na liquidação da operação, o montante tributado de acordo com o regime de competência é exatamente o que seria tributado em se adotando o regime de caixa". A fiscalização esclarece ainda que a empresa adotou o regime de competência para apuração dos tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL nos anos de 1999, 2000, 2001 e 2003, somente adotando o regime de caixa no ano de 2002. Esse item da autuação alcança, portanto, os períodos

posteriores a novembro de 2002 em que já vigente a sistemática não-cumulativa para o PIS.

diferenças de apuração de ganhos em operações de hedge; a empresa teria adotado o mesmo "regime misto" também na apuração de seus ganhos em operações de hedge, de modo a poder abater eventuais perdas aí verificadas, o que não encontraria amparo na legislação até 1º de fevereiro de 2004;

não inclusão das "receitas de recuperações de materiais sinistrados". Sobre o ponto, escreveu o autuante: "Constatamos que no item 18 "(-) Recuperação de créditos baixados como perda/Recuperações de Despesas" do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE PIS E COFINS", há a inclusão da "61.17.04 — RECUPERAÇÃO/DE MATERIAIS SINISTRADOS" como sendo recuperação de créditos baixados como perdas e conseqüente redução da base de cálculo da COFINS/PIS. Intimado a justificar, o contribuinte respondeu serem recuperações de custos/despesas. Entretanto, o entendimento da SRF consolidado em consultas é no sentido de que os valores de indenização recebidos, a título de seguro, pela perda ou sinistro de bens de seu Ativo Circulante e Permanente, deverão integrar a base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS (ver Solução de Consulta SRRF/7a N° 11, de 24 de janeiro de 2002");

receitas provenientes do reconhecimento contábil de crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96;

exclusão indevida de descontos, tidos pela empresa como incondicionais, mas que ela não conseguiu comprovar de fato o serem.

A fiscalização esclareceu que o contribuinte impetrara ação judicial contra as disposições da Lei nº 9.718/98 na qual foi proferida decisão definitiva contrária às suas pretensões. Ou seja, a empresa tem contra si decisão transitada em julgado que considera constitucional o alargamento da base de cálculo daquelas contribuições promovido pela Lei nº 9.718. Em virtude de decisões do STF em sentido contrário, a empresa propôs ação rescisória que, segundo a autoridade fiscal, ainda não possuía decisão favorável quando da lavratura dos autos de infração.

Contra a empresa foi ainda lavrado auto de infração para constituição de crédito — com exigibilidade suspensa — relativo à multa de ofício devida quando o contribuinte recolhe tributos em atraso sem o acréscimo da multa de mora. Isso porque, após efetuar diversos recolhimentos em atraso relativos às competências janeiro a março de 1999 e não a incluir, impetrou ação judicial visando ao reconhecimento de sua inexigibilidade na qual foi deferida liminar.

A empresa impugnou os três lançamentos. Quanto ao PIS e COFINS optou por reconhecer e recolher a matéria atinente aos descontos por "não dispor dos comprovantes de que eles foram mesmo concedidos incondicionalmente". Apontou ainda diversas incorreções que teriam sido cometidas pela autoridade fiscal na

apuração das bases de cálculo, bem como a desconsideração de DCTF retificadoras. Quanto à multa isolada, apontou sua insubsistência face à legislação superveniente.

Após a realização de diligência que acolheu a existência de erros e recomendou sua exclusão do lançamento, a DRJ afastou a decadência argüida, considerou definitivo no âmbito administrativo o lançamento no que se refere à constitucionalidade da Lei nº 9.718/98, e os considerou parcialmente procedentes com relação às matérias não submetidas ao Poder Judiciário, que entendeu serem apenas o conceito de receitas e as vendas à ZFM. Destas, apenas afastou as parcelas decorrentes dos erros cometidos e reconhecidos no relatório de diligência.

Às fls. 1526 a 1528 elaborou o relator de primeira instância tabelas em que consigna o montante desonerado em cada lançamento. Para o PIS: R\$ 1.790.095,86; para a COFINS, R\$ 2.541.568,64. Da multa isolada, a totalidade lançada: R\$ 118.306,66. Propôs, por isso, recurso de ofício a esta Casa.

Considerou ainda improcedente a exigência de multa de ofício isolada porque a legislação posterior afastou-a na hipótese.

Inconformada com essa decisão, apresenta a empresa, tempestivamente, substancial recurso, no qual postula:

decadência do direito da Fazenda relativamente aos períodos de apuração entre janeiro de 1999 e novembro de 2000 (inclusive) em face da regra emanada do § 4º do art. 150 do CTN;

inconstitucionalidade das alterações legais promovidas pelas Leis 9.718 e 10.637. Embora reconheça a existência de decisão contrária em ação própria, defende que dada sua reversibilidade diante da decisão final proferida pelo STF a continuação da exigência formalizada constituiria afronta à legalidade e verdadeiro enriquecimento sem causa;

Se mantida a aplicação da Lei, defende os procedimentos adotados para apuração das variações cambiais com base nos conhecidos argumentos segundo os quais a receita que deve ser tributada é somente aquela que represente efetiva e definitiva entrada no Patrimônio da entidade, citando julgados e decisões administrativas. Segundo ela, o critério adotado não fere o regime contábil da competência, apenas assegura que não seja tributado valor que ainda não é definitivo, o que, postula, só ocorre quando liquidada a operação ativa ou passiva que origina tanto a variação monetária como o hedge.

*Pelo mesmo motivo — não serem receitas - defende que o recebimento de indenização por bens sinistrados, efetuadas pelas seguradoras contratadas, não pode ser tributado. Sobre o ponto escrevem os ii. patronos: "o presente item se desfaz com o conceito de receita.. .se a ACESITA vendeu o bem para um cliente, mas no caminho este bem restou danificado e imprestável, o valor a receber já estava registrado e será tributado pelo PIS e pela COFINS. **Ora, se tributado o valor recebido pela Seguradora estaremos diante do mais clamoroso bis in idem da história deste País!**). E prossegue: "ainda que*

assim não fosse, retornando ao conceito de receitas auferidas,... os valores percebidos de materiais sinistrados não podem ser considerados como receita auferida (aliás, o próprio Regulamento do Imposto de Renda admite que sequer podem ser considerados como renda), pois se tratam (sic) de mera recomposição do patrimônio perdido, portanto, não há sentido na tributação. A decisão recorrida alega que são dois fatos geradores distintos, mas esquece-se que trata-se de um único sinal presuntivo de riqueza. A empresa recebeu da Seguradora (valor) a receita que receberia do cliente e que foi tributada!

Sustenta, por fim, a impossibilidade de tributação das receitas provenientes de vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus porque seriam equiparadas à exportação;

Julgando o feito, a turma recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

VALORES DESONERADOS APÓS DILIGÊNCIA.

Reconhecida pela autoridade fiscal a improcedência de parte da exigência originalmente formalizada, deve a autoridade julgadora afastá-la do lançamento perpetrado.

Recurso de Ofício Negado.

NORMAS GERAIS. HOMOLOGAÇÃO TACITA.

O prazo para que a Fazenda reveja os procedimentos do contribuinte que culminam com o pagamento da exação sem o prévio exame por parte da autoridade administrativa é de cinco anos, contado do fato gerador, consoante disposição do § 4º do art. 150 do CTN, aplicável a todos os tributos subordinados A modalidade de lançamento por homologação.

NORMAS REGIMENTAIS. SÚMULA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

Nos termos do art. 53 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, baixado pela Portaria MF nº 147/2007, é obrigatória a aplicação de entendimento consolidado em Súmula Administrativa do Conselho aprovada e regularmente publicada.

RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº01

Nos termos da Súmula nº 01 do Segundo Conselho de Contribuintes, aprovada em sessão plenária datada de 18 de setembro de 2007: "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".

NORMAS PROCESSUAIS. EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 02.

"O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária".

PIS. BASE DE CÁLCULO SEGUNDO A LEI 9.718/98. DEFINIÇÃO DE RECEITAS AUFERIDAS.

Na composição da base de cálculo prevista Lei nº 9.718/98 devem ser somadas todas as receitas auferidas pela empresa, entre as quais se incluem os ganhos em operações de hedge e as variações monetárias ativas. Por falta de previsão legal, tais receitas não podem ser consideradas líquidas de eventuais perdas incorridas.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS.

Integra a base de cálculo da Cofins a receita proveniente de vendas efetuadas para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

A receita proveniente do ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras de produtos nacionais não integra a base de cálculo do PIS.

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE INDENIZAÇÃO POR SINISTROS OCORRIDOS.

Constitui receita da segurada, e por isso, integra a base de cálculo prevista na Lei nº 9.718/98 valor recebido de seguradora a título de indenização por sinistro ocorrido.

COFINS. BASE DE CÁLCULO SEGUNDO A LEI 9.718/98. DEFINIÇÃO DE RECEITAS AUFERIDAS.

Na composição da base de cálculo prevista Lei nº 9.718/98 devem ser somadas todas as receitas auferidas pela empresa, entre as quais se incluem os ganhos em operações de hedge e as variações monetárias ativas. Por falta de previsão legal, tais receitas não podem ser consideradas líquidas de eventuais perdas incorridas.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS.

Integra a base de cálculo da Cofins a receita proveniente de vendas efetuadas para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

A receita proveniente do ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras de produtos nacionais não integra a base de cálculo da Cofins.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE INDENIZAÇÃO POR SINISTROS OCORRIDOS.

Constitui receita da segurada, e por isso, integra a base de cálculo prevista na Lei nº 9.718/98 valor recebido de seguradora a título de indenização por sinistro ocorrido.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, fls. 1627 a 1634, onde, em apertada síntese, pede seja restaurada a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita advinda do crédito presumido do IPI.

O Especial Fazendário foi admitido, tão-somente, no que diz respeito à incidência da Cofins, não sendo admitido no pertinente ao PIS, conforme despacho de fl. 1638, confirmado pelo de fl. 1639.

Contrarrazões vieram às fls. 1653 a 1668.

Ao seu turno, o sujeito passivo também apresentou recurso especial, fls. 1689 a 1726, o qual, a exemplo do apelo fazendário, também foi admitido apenas parcialmente, mais precisamente, quanto à forma de tributação das variações monetárias ativas e *hedge*, pelo regime de competência; indenizações de bens sinistrados e isenção de vendas para Zona Franca de Manaus realizadas a partir de 18/12/2000, relativamente à incidência de PIS/Pasep e Cofins, *vide* despacho de fls. 2024 a 2026, confirmado pelo Presidente da CSRF, despacho de fl. 2027.

Contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional vieram às fls. 2030 a 2055.

O sujeito passivo vem novamente aos autos, desta feita, para defender e requerer, o seguinte:

a necessidade de revisão do lançamento, quer pela Câmara Superior, quer por outros órgãos que compõem a RFB, antes da apreciação do recurso especial interposto por esta Eg. Câmara Superior, sob pena de descumprimento de ordem judicial. Assim, requer:

a) A reconsideração do despacho de admissibilidade proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para que seja acatada a possibilidade de análise do recurso especial no que tange os efeitos da decisão obtida nos autos da ação rescisória nº 2005.01.00.070444-2 sobre o lançamento ora combatido, que se lastreia em dispositivo legal julgado inconstitucional pelo Judiciário;

b) Ad argumentandum, caso não acatado o pedido de revisão acima, que sejam os autos baixados em diligência para que a autoridade administrativa competente se pronuncie sobre o crédito tributário remanescente após o julgamento definitivo do processo nº 2005.01.00.070444-2, sob pena de a Câmara Superior julgar pontos que já perderam o objeto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Os recursos são tempestivos e foram admitidos apenas parcialmente; o da Fazenda Nacional, tão-somente, no tocante à incidência da Cofins sobre as receitas de crédito presumido de IPI, enquanto o apelo do Sujeito Passivo teve sua admissibilidade limitada às questões relativas à forma de tributação das variações monetárias ativas e do *hedge*, pelo regime de competência; à incidência do PIS e da Cofins sobre indenizações de bens sinistrados e, ainda, à isenção de vendas para Zona Franca de Manaus realizadas a partir de 18/12/2000.

A meu sentir, os despachos de admissibilidade, tanto do apelo fazendário quanto do sujeito passivo não merecem reforma, posto que foram exarados com observância rigorosa da legislação processual e regimental, não havendo razão alguma para os reformar.

Preliminarmente, rejeito o pedido do sujeito passivo para que os autos baixem em diligência com o propósito de o lançamento ser revisto por órgão da Receita Federal do Brasil, antes da análise dos recursos especiais por este Colegiado, e o faço em razão de tal procedimento não encontrar amparo no Regimento Interno desta Casa, tampouco no Decreto 70.235/1972 ou em qualquer outro dispositivo legal que veicule norma procedimental.

Esclareça-se, por oportuno, que a revisão de ofício, nos termos do art. 149 do CTN, somente pode ocorrer até a instauração do litígio. Impugnado tempestivamente o lançamento, este não mais pode ser revisto de ofício, pois eventuais alterações somente podem ser efetuadas no âmbito do contencioso, e mais ainda, na circunscrição da lide instaurada.

Também rejeito o pedido de revisão do despacho de admissibilidade por absoluta falta de previsão legal ou regimental.

Do Recurso Especial Apresentado pela Fazenda Nacional.

No tocante à inclusão, na base de cálculo da Cofins, dos valores recebidos pelo sujeito passivo a título de crédito presumido de IPI, com a devida licença do Colegiado recorrido, ouso divergir pelas razões seguintes.

Primeiramente, faz-se necessário definir a natureza desses ingressos, e decidir se configuram ou não receita.

Receita, do latim "recepta", é o vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Assim, em sentido amplo, é o vocábulo que designa o conjunto ou a soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

O mestre Geraldo Ataliba¹, em trabalho publicado sobre o ISS, conceituou receita, e a diferenciou de meros ingressos, nos termos seguintes:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”

Das palavras do mestre, podemos concluir que todos os ingressos que sejam incorporados ao patrimônio de determinada pessoa, jurídica ou física, são considerados como receita, já os valores que são recebidos, a título transitório, que não pertencem ao recebedor, e, em breve lapso tempo, devem sair, com destinação certa, não são receitas, mas meros ingressos.

ALIOMAR BALEEIRO, ao analisar o que se deve entender por receitas, assim concluiu:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Adaptando o conceito dado pelo mestre baiano, ao Direito Tributário, tem-se que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo, sem contrapartida, reserva, condições ou correspondência no passivo da pessoa.

Nessa linha de raciocínio, vê-se que o crédito presumido de IPI representa um ingresso que se incorpora ao patrimônio do exportador, sem implicar em contrapartida, reserva, ou condições ou correspondência em seu passivo. Assim, pode-se afirmar que, os valores recebidos a título de crédito presumido constituem receita da pessoa jurídica, mais precisamente, receita **não operacional**, posto não ser fruto direto da alienação de um bem ou serviço relacionado à atividade fim da sociedade empresária, mas de um incentivo fiscal, vinculado à exportação.

Resta, então, determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência do Cofins. Vejamos: Até o advento da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de

¹ ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

faturamento). Todavia, o §² 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas do ressarcimento de crédito presumido de IPI, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece, porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos *erga omnis*, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeito geral às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já tenham sido dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de as decisões do STF serem estendidas, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento 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.***

Note-se que tal dispositivo cria exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.

Em outro giro, o sujeito passivo teve contra si decisão judicial transitada em julgado, que reconheceu a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, o que afastaria, para o caso sob exame, a aplicação da decisão do STF acima mencionada. Todavia, foi acostada aos autos documentação que demonstram que o sujeito passivo conseguiu reverter, por meio de ação rescisória, a decisão judicial que havia transitado em julgado em seu desfavor. A rescisória favorável ao sujeito passivo, restabelece o *status quo* anterior, e o trânsito em julgado que antes lhe era desfavorável, com essa ação, inverteu-se e passou a favorecê-lo, para todos os efeitos legais.

Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins voltou a ser a receita bruta correspondente ao faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

² Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Todavia, a partir de 1º de fevereiro de 2004, por força do disposto no inciso I, do art. 93 da Lei 10.833/2003, passou a vigor os artigos 1º a 15º e 25 dessa lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada da Cofins, nos termos seguintes:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

omissis

V - referentes a:

omissis

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito)¹.

De todo o exposto, pode-se concluir que, anteriormente a 1º de fevereiro de 2004, data de vigência dos arts. 1º a 15 e 25 da Lei nº 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Neste período, as receitas oriundas de crédito presumido de IPI, de que trata a Lei 9363/96 não compunham a base de cálculo da Cofins. Como o lançamento alcança fatos geradores ocorridos anteriormente à data de vigência dessa lei, não há como deixar de reconhecer a improcedência da exação fiscal, e, por conseguinte, negar-se provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Do recurso especial do sujeito passivo.

No tocante à incidência da Cofins sobre indenizações de bens sinistrados, bem como sobre variações monetárias ativas e do *hedge*, pelo regime de competência, entendo que são receitas pelas mesmas razões já apontadas linhas acima, mas que, no caso sob exame, não podem ser alcançadas pela incidência da Cofins, haja vista que anteriormente à vigência do § 1º do art. 3º da Lei 9.78/1998, a base de cálculo da Cofins era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços

relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica, onde não se enquadrava as receitas relativas às variações monetárias ativas, ao hedge e às indenizações de bens sinistrados. Assim, aqui, não há qualquer relevância a discussão sobre o momento do reconhecimento dessas receitas.

De outro lado, no tocante ao PIS, a discussão merece ser travada, posto que, a partir de 1º de dezembro de 2002, por força do disposto no inciso II, do art. 68 da Lei 10.637/2002, passou a vigor os artigos 1º a 6º e 8º a 11 dessa lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada do PIS/Pasep, nos termos seguintes:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

De todo o exposto, pode-se concluir que, anteriormente a 1º de dezembro de 2002, data de vigência dos arts. 1º a 6 e 8º a 11 da Lei nº 10.637/2002, a base de cálculo do PIS/Pasep era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Neste período as receitas financeiras e quaisquer outras, a exemplo das relativas às variações monetárias ativas, ao hedge e às indenizações de bens sinistrados, que não se enquadrassem no conceito de faturamento não se incluíam não base de cálculo dessa contribuição. A partir de dezembro de 2002, por força do art. 1º desse diploma legal, as sociedades empresárias sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep estavam sujeitas ao pagamento da contribuição em comento sobre o total das receitas auferidas (receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica), independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Diante disso, a partir de dezembro de 2002, as receitas relativas às variações monetárias ativas, ao hedge e às indenizações de bens sinistrados passaram a compor a base de cálculo do PIS. Em relação a essas receitas, bem como o regime de tributação a ser aplicados às duas primeiras, socorro-me dos ensinamentos do relator do acórdão recorrido, o Conselheiro Júlio César Alves Ramos, a quem rendo as merecidas homenagens e passo a transcrever excertos de seu voto.

A empresa questiona o caráter de receita de dois elementos acrescidos pela fiscalização: as variações cambiais e as indenizações recebidas de seguradoras. Quanto ao primeiro deles, entendo que a discussão sequer pode ser travada dada a literalidade do art. 9º da própria Lei nº 9.718:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido,

da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

As variações monetárias ativas, gênero de que são espécie as variações cambiais ora discutidas, incluem-se na base de cálculo por equiparação as receitas financeiras.

Não há como lhes negar o caráter de receita. E o texto expresso da Lei é que as equipara.

O que se pode discutir quanto a elas é o momento em que devem ser adicionadas na base de cálculo. Há os que defendam que, mesmo no regime de competência, elas devem ser adicionadas apenas quando se saiba exatamente o valor a ser exigido na liquidação do direito ou da obrigação que lhes der causa. Desse modo, aduzem, garantir-se-ia a tributação apenas do valor efetivamente "auferido" pela empresa.

Entendo que, sob regime de câmbio flutuante que tem vigorado em nosso País desde 1999, pelo menos, esse argumento não tem como ser aplicado. No regime de competência toda e qualquer receita tem de ser reconhecida quando o seu "fato gerador" se completa. E o fato gerador da variação cambial não é o vencimento da obrigação ou do direito.

Com efeito, a variação cambial ativa é o registro contábil — feito para atender princípios contábeis — da contrapartida do aumento do direito ou da redução da obrigação decorrente tão-somente de alteração no valor da moeda ocorrido desde a última demonstração contábil elaborada.

Em outras palavras, basta que o real tenha oscilado em relação à moeda de referência em que está expresso o direito ou a obrigação para que se imponha o registro de variação monetária. E isso se deve à obrigação legal de as demonstrações contábeis serem apresentadas em moeda nacional, e moeda de poder de compra na data da demonstração exibida.

Trata-se, como é de conhecimento geral, dos princípios contábeis de reconhecimento de receitas no período a que competirem e do denominador comum monetário.

Destarte, a única causa para tal reconhecimento é a alteração no valor da moeda nacional. A variação monetária não tem nada que ver com o contrato de empréstimo, ativo ou passivo, celebrado. Mais claramente, pouco importa quando o direito ou a obrigação vence, ou mesmo se foi ou não adimplido. Tudo o que importa é verificar o exato valor dele no momento em que se elabora a demonstração financeira. Se ele difere do que foi registrado em demonstração anterior, cabe o registro de variação monetária. Será ela ativa caso tenha havido aumento de direito ou redução de obrigação; será passiva no caso oposto.

Essa regra só muda se se adotar o regime de caixa na apuração e registro das receitas. Nesse caso, registra-se como variação monetária a diferença entre o valor registrado inicialmente em

moeda nacional e o valor efetivamente entrado ou saído. A cada mês, quando ocorrer liquidação de ativos ou passivos em moeda estrangeira, tais variações devem ser incluídas.

Mas não há base legal para métodos "híbridos". Ainda mais quando; ao contrário do que afirma a recorrente, não fazem com que o regime de competência produza o mesmo efeito do regime de caixa. Refiro-me ao procedimento, adotado pela recorrente, de comparar a variação ocorrida no mês de apuração da contribuição àquela já registrada em meses anteriores e adicionar apenas o que exceder o já reconhecido. Ou seja, se o direito surge em 1º de janeiro, registra-se ao final desse mês a variação efetivamente existente. Caso nova variação ativa ocorra em fevereiro, é adicionada normalmente. Mas se ocorrer uma reversão no mês de fevereiro, que implica o registro de uma variação monetária passiva neste mês, o registro nos meses seguintes dependerá deste mês de fevereiro. Com efeito, somente "existirá" variação ativa na parcela que exceder àquela já registrada em janeiro.

Tome-se, para exemplo, um empréstimo contraído no valor de US\$ 1.000.000 em 1º de janeiro quando o dólar americano valesse R\$ 1,80. Este empréstimo deveria obrigatoriamente ser registrado na contabilidade pelo valor de R\$ 1.800.000,00. Caso, em 31 de janeiro, o dólar passasse a valer R\$ 1,50, e nessa data — 31 de janeiro — a empresa levante outra demonstração financeira, o empréstimo teria de ser avaliado por R\$ 1.500.000,00.

A diferença — R\$ 300.000,00 de redução no valor da obrigação — terá de ser registrada a débito da conta de empréstimo e a crédito de uma conta de VMA.

Se em 28 de fevereiro, o dólar passar a custar R\$ 1,70, o registro do empréstimo terá de ser ajustado para o valor correto nesta data — R\$ 1.700.000,00 — e a diferença em relação ao que fora registrado em 31 de janeiro (em 31, não em 10 de janeiro) será variação passiva de R\$ 200.000,00. Havendo nova inversão na cotação da moeda, em 31 de março, digamos para R\$ 1,60, surge a obrigação contábil de ajustar o registro do empréstimo para R\$ 1.600.000,00 e a diferença — R\$ 100.000 — é VMA do mês de março, desde que, repetimos, a empresa aí elabore nova demonstração contábil.

E assim seguir-se-á até que o registro do empréstimo desapareça da contabilidade. Suponhamos, então, que o dólar não sofra mais nenhuma alteração e o empréstimo seja, ao final de um ano, liquidado por R\$ 1.600.000,00.

Na contabilidade elaborada terão de estar registradas, por regime de competência, duas VMA, num total de R\$ 400.000, R\$ 300.000,00 em janeiro e R\$ 100.000,00 em março. Haverá, ainda, uma VMP de R\$ 200.000 em fevereiro. Total "líquido" no ano: R\$ 200.000,00.

Se fosse aplicado o regime de caixa, dívida não haveria quanto ao registro a ser feito: R\$ 1.600.000,00 pagos contra R\$ 1.800.000 inicialmente "tomados": VMA de R\$ 200.000,00. Essa

pagamento, que pode, naturalmente, diferir do mês do vencimento.

Para a fiscalização e para a empresa, entretanto, o regime a ser aplicado é o de competência. Para a primeira, isso implica a tributação sobre R\$ 400.000,00. Para a empresa, sobre R\$ 300.000,00.

Vê-se, por esse exemplo, que o método adotado pela empresa não "produz os mesmos efeitos que o regime de caixa", como assentara a fiscalização. Na verdade, ele implica tributar mais do que pelo regime de caixa. E assim o será sempre porque o regime de caixa permite "abater" a variação monetária passiva ocorrida desde o registro até o pagamento. Já o método pretendido pela empresa apenas a "libera" de tributar mais do que os R\$ 300.000,00 já reconhecidos em janeiro.

Apesar disso, entendo que não há amparo legal para sua pretensão. Com efeito, o regime de competência não objetiva evitar que se registre mais do que já se registrou anteriormente. Nele, pouco importa o que ocorreu em fevereiro, a variação monetária de março é a que resulta da comparação do valor em 1º de março e em 31 de março. Nada muda porque o valor em 1º de março seja maior ou menor do que em 31 de janeiro.

Desse modo, tendo a empresa adotado o regime de competência, mesmo após a possibilidade de adoção do regime de caixa, possibilidade que se abriu com a edição da MP 2.158-35, deve se submeter a todas as conseqüências dele.

E o mesmo raciocínio se aplica ao cômputo de ganhos em operações de hedge. Para estas, nem sequer há autorização para que se adote o regime de caixa.

Já no que tange As indenizações, a empresa defende que não seriam receitas nem mesmo no conceito da Lei nº 9.718/98 porque apenas "recompõem o patrimônio perdido". Ora, é exatamente por isso que são!

De fato, com o sinistro ocorrido desapareceu para a empresa o bem sobre o qual haveria de obter receita a lhe compensar os custos incorridos e proporcionar lucro. Caso não houvesse contratado o seguro, simplesmente teria de registrar uma perda. Por tê-lo contratado "recupera" os custos incorridos da mesma forma que o faria por meio do pagamento que viesse a fazer-lhe o cliente.

En passant, registro minha total concordância com o voto recorrido quando aduz que o aspecto de "recuperação de custos" de que se revestem diversas operações não altera o seu caráter de receita. Com efeito, toda receita objetiva recuperar os custos incorridos e deixar um excedente para a empresa. Considerar que a parte que apenas recupera os custos não deva ser incluída na base de cálculo importa, assim, transformá-la, sem amparo, legal, em imposto sobre o lucro bruto (ou mais precisamente sobre a "margem de contribuição"). Mas não é isso em absoluto

que determina a Lei. Justa ou injusta, quer ela alcançar a receita, e esta é toda a contrapartida do aumento do ativo ou de redução no passivo que a empresa obtém com suas operações. Não é o excedente que daí advém, dê-se a ele o nome que se queira.

Ainda mais disparatado é o argumento do bis in idem. De fato, pretende a defesa que nos casos de sinistro a empresa registra primeiro o direito contra o cliente e depois novo "ingresso", a título de "recuperação de despesas ou de custos" proveniente da seguradora.

Nada mais absurdo! Se assim o fizesse, de fato estaria registrando duas receitas. Mas nunca há duas receitas sobre a mesma operação.

Em primeiro lugar, deve-se registrar que o sinistro pode ocorrer dentro do próprio estabelecimento, sem que tenha havido ainda qualquer venda. Por óbvio, nenhuma receita com cliente há ainda.

Mas a empresa se refere aos acidentes ocorridos após o bem de venda ter saído do estabelecimento. Afirma que esse simples fato já lhe daria direito a registrar uma receita contra o cliente e que a indenização recebida posteriormente se referiria à mesma operação. Nada mais falso.

Em verdade, a receita com clientes só é registrada quando a mercadoria é entregue ao comprador. E aí depende da cláusula de entrega pactuada. Deveras, somente se na venda é adotada a cláusula de retirada pelo comprador na porta do estabelecimento vendedor, é que este pode registrar a receita neste momento. Mas por isso mesmo nem se cogita de este receber indenização em caso de sinistro a partir daí ocorrido. Eventual sinistro atinge o novo proprietário, que já está na posse do bem, e deve ser a ele indenizado.

Nas vendas contratadas para entrega no estabelecimento do comprador, ou em local por ele indicado, somente após a mercadoria aí chegar e ser recebida pelo cliente é que nasce o direito à receita para a empresa vendedora. Portanto, somente neste caso é que a vendedora receberá indenização por sinistro ocorrido no trânsito da mercadoria até o comprador; mas aí não terá registrado receita com cliente, pois ainda não transferiu a posse do bem.

Em suma, inexistente possibilidade de a indenização vir a se somar à receita com clientes já registrada com aquela operação.

óbvio que a empresa vendedora deve promover a substituição do bem sinistrado, remetendo outro para o cliente. Só assim poderá manter algum valor eventualmente já recebido dele. Registre-se, entretanto, que, neste caso, o valor recebido deve ser contabilizado como adiantamento e não como receita. Ele apenas deve ser transferido para receita quando a entrega se completar. A substituição do bem, no entanto, configura uma nova operação pela qual registrará a empresa custos e receita (de clientes).

Na operação sinistrada registrará custos e receita (receita!) proveniente da seguradora. Duas operações, duas receitas, dois valores tributáveis. Nenhum problema.

E o valor recebido é receita pelo mesmo motivo que a variação cambial o é:

aumenta o patrimônio da empresa — aumento do ativo, sem correspondente aumento do passivo. Pode-se chamar a isso de "recomposição", não importa. A "recomposição" também ocorre no caso da venda, apenas muda quem faz a recomposição...

No tocante às vendas para a Zona Franca Manaus, entendo não merecer reparo ao acórdão vergastado, pelas razões seguintes.

De um lado, o sujeito passivo defende sua exclusão, sob alegação que tais vendas equivaleriam, para todos os efeitos, à exportação para exterior; de outro, a Fazenda Nacional, entende que tais receitas devem compor a base de cálculo dessas contribuições, como determina a legislação de regência desses tributos.

A meu sentir, razão não assiste à recorrente, pois a pretendida isenção, veiculada no Decreto-Lei 288/1967, não poderia alcançar os tributos ora em análise, posto que, norma inserta no CTN, mais precisamente no inciso II do ³art. 177, veda, expressamente, a extensão de isenções a tributos instituídos posteriormente à sua concessão, o que é, absolutamente, o caso dos autos.

Demais disso, o *caput* do art. 176 do CTN exige que a lei concessiva de isenção especifique quais os tributos a que se aplica, e sendo o caso, o prazo de sua duração.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Ora, por razões óbvias, o citado decreto-lei não poderia fazer referência a essas contribuições, visto que elas ainda não existiam à data da edição desse ato legal. Aliás, à época dos fatos objeto destes autos, não havia qualquer dispositivo legal concedendo isenção ou exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS no tocante às receitas de vendas para adquirentes situados na Zona Franca de Manaus. Desta feita, não há como conceder o benefício pleiteado.

Observe-se, por oportuno que a regra é a incidência dessas contribuições sobre todas as receitas componentes do faturamento das pessoas jurídicas, sendo exceção a não incidência, exclusões de base de cálculo ou isenções. Desta feita, como é de sabença geral, as

³ Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I -

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

exceções devem vir expressa na lei, e nenhuma lei, até a data dos fatos, dispôs sobre qualquer isenção ou exclusão dessas receitas da base de cálculo das contribuições em foco.

Ainda sobre o tema, precisos são os argumentos da Conselheira Silvia de Brito Oliveira, relatora do acórdão de primeira instância, que peço licença para transcrever como fundamento deste voto.

Sobre a receita de vendas para a ZFM, primeiro, cabe considerar que os dispositivos da MP 2.037-25, de 2000, cujas reedições terminaram na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, objeto de medida cautelar concedida pelo STF tratam exclusivamente de vendas relacionadas nos inc. IV, VI, VIII e IX do art. 14 da última MP aqui citada e, intimada a se pronunciar, no curso do procedimento fiscal, a recorrente informou as vendas efetuadas para a ZFM não se enquadravam em nenhum desses incisos.

Ademais, conforme pesquisa no sítio do STF para acompanhamento processual, verifica-se que a ADI nº 2348-9 foi baixada ao arquivo daquele Tribunal, em virtude de se ter transcorrido o prazo regulamentar da publicação no Diário da Justiça de 15 de fevereiro de 2005 da decisão monocrática proferida em 2 de fevereiro de 2005, sem interposição de nenhum recurso.

Por meio da referida decisão monocrática, decidiu-se que, uma vez que a MP impugnada mediante referida ADI sofrera reedições sucessivas e não houvera nenhum aditamento à inicial, declarou-se prejudicado o pedido por perda do objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida.

Quanto ao mérito da inclusão das receitas em questão na base de cálculo do PIS, não vislumbro abrigo na ordem jurídica para agasalhar a pretensão contrária da recorrente, pois o dispositivo legal invocado no recurso, editado em fevereiro de 1967, traz em si expressão cuja literalidade fornece os exatos contornos temporais para o alcance dos efeitos fiscais a que se refere, estando assim redigido o art. 40 do Decreto-lei nº 288, de 1967.

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. (Grifou-se)

Observa-se, portanto, que o próprio dispositivo legal tratou de restringir seus efeitos fiscais a legislação vigente a data de sua publicação, evitando-se, dessa forma, a produção de efeitos em relação a tributos que forem instituídos posteriormente, como é o caso do PIS, que somente foi introduzido no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

Destarte, não havendo na legislação de regência da contribuição em tela referência expressa à isenção ou exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes de vendas para consumo ou industrialização na ZFM, não há fundamento legal para, equiparando tais vendas à exportação, conceder-lhes benefícios

Processo nº 10680.100285/2005-42
Acórdão n.º 9303-002.352

CSRF-T3
Fl. 2.143

*fiscais constantes de legislação superveniente a vigência do
Decreto-lei nº288, de 1967.*

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, e de dar provimento parcial ao recurso apresentado pelo sujeito passivo para cancelar a exação fiscal relativa à incidência da Cofins sobre receitas de variações monetárias ativas, de hedge e de indenização de seguro, e à incidência do PIS sobre tais receitas no tocante a fatos geradores ocorridos anteriormente a 1º de dezembro de 2002.

Henrique Pinheiro Torres