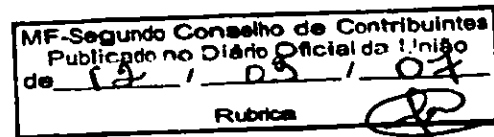




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.004 133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Recorrente : ARJO WIGGINS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. É nulo, por vício formal, o procedimento de fiscalização que não esteja devidamente acobertado por Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). **Preliminar acolhida.**

Recurso provido.

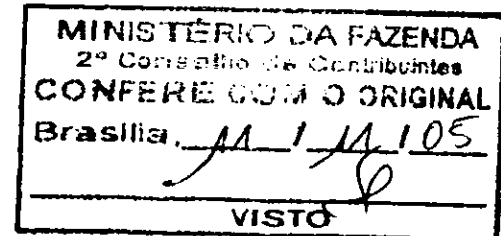
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ARJO WIGGINS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para acolher a preliminar de nulidade. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator) e Antonio Bezerra Neto, que apresentará declaração de voto. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Leonardo de Andrade Couto
Relator-Designado



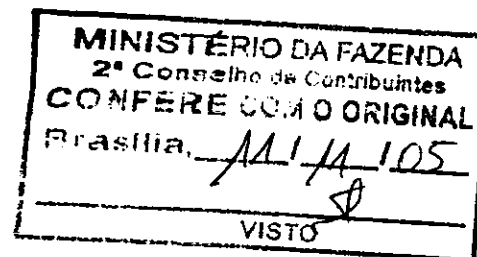
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260

Recorrente : ARJO WIGGINS LTDA.



RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 202/211, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 02/1999 a 12/2000, 01/2002, 02/2002, 04/2002 a 06/2002, no valor total de R\$ 733.218,77, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 350/352):

2. *Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 200/201, a empresa impetrou duas ações de Mandado de Segurança.*

3. *Na de nº 1999.61.10.001003-6, a impetrante obteve a concessão de liminar, confirmada por sentença, garantindo-lhe o direito de recolher a Cofins sem a ampliação da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; posteriormente, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região reformou a sentença de primeira instância, tendo sido autorizado o depósito nos termos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, atendendo pedido de fls. 34/35.*

4. *Na ação de nº 1999.61.10.003242-1, a impetrante teria obtido liminar, confirmada pela concessão da segurança, para recolher a Cofins à alíquota de 2%, com apreciação pelo TRF da 3ª Região ainda pendente.*

5. *Ainda segundo o Termo de Constatação Fiscal, a empresa teria adotado critério equivocado na apuração da base de cálculo sub judice, ao excluir valores de despesas financeiras e outras despesas operacionais, além de apurar base de cálculo negativa quando as receitas financeiras são inferiores às despesas financeiras, corrigindo-a pela Selic e deduzindo-a na apuração do valor da Cofins a ser depositada.*

6. *Assim, foram lavrados três autos de infração para constituição do crédito da Cofins do período, sendo:*

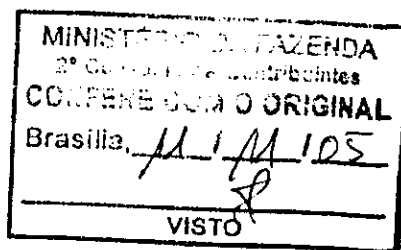
6.1. *Auto de infração sem suspensão da exigibilidade e com multa de ofício, para lançamento da insuficiência dos depósitos judiciais, correspondendo à Cofins calculada a 2% sobre as receitas financeiras e outras receitas, menos os depósitos judiciais.*

6.2. *Auto de infração com suspensão da exigibilidade e com multa de ofício - objeto do presente processo, abrangendo a parte da Cofins depositada (alíquota de 2% e base de cálculo igual às receitas financeiras e outras receitas). O autuante ressaltou que a suspensão da exigibilidade se deu por força de decisão judicial, apesar do depósito não ser integral, e que a multa de ofício é exigível porque o depósito ultrapassou o prazo de 30 (trinta) dias fixado na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 63, § 2º, além de ter sido feito sob procedimento fiscal.*

6.3. *Auto de infração correspondente à diferença de alíquota (1%) incidente sobre a base de cálculo segundo a Lei nº 9.718, de 1998, com suspensão da exigibilidade e sem multa de ofício, em função da liminar e segurança concedidas no processo nº 1999.61.10.003242-1.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260

7. *As bases de cálculo para os lançamentos foram extraídas dos demonstrativos de fls. 108, 118, 137, 146 e 161 a 171, elaborados pela própria empresa, e consolidadas no demonstrativo de fls. 173 a 184.*

8. *De posse desses elementos e do demonstrativo dos depósitos elaborado pela impugnante, o autuante apropriou o valor depositado de forma global (fl. 192), até seu exaurimento, e os depósitos mensais referentes a períodos de 2002 (fls. 193 a 197), de acordo com os valores que deveriam ter sido depositados (colunas 5 e 10 do demonstrativo de fl. 198 – 2% sobre receitas financeiras e outras receitas), tudo como demonstrado na fl. 199.*

9. *Com base na diferença entre os valores devidos a título de Cofins (total, segundo a Lei nº 9.718, de 1998) e os débitos declarados ou créditos apurados (fls. 181 a 184) o autuante chegou ao "Total Geral Conforme Papéis de Fiscalização" do demonstrativo de fl. 199. Desse total foram subtraídos os valores depositados, lançados no presente, as diferenças entre os valores a serem depositados e os efetivamente depositados, lançadas no processo nº 10855.004208/2002-71, chegando aos valores remanescentes, lançados no processo nº 10855.004223/2002-19.*

10. *Conforme esse demonstrativo de fl. 199 e o de fls. 202 a 206, o autuante constituiu o crédito tributário no valor de R\$ 733.218,77, sendo R\$ 353.792,72 de contribuição, R\$ 114.081,61 de juros de mora e R\$ 265.344,44 de multa de lançamento de ofício.*

11. *A base legal do lançamento encontra-se descrita nas fls. 206/207 e 211.*

12. *Devidamente cientificada em 23/09/2002, conforme declaração firmada no próprio corpo do auto de infração à fl. 208, a interessada apresentou em 23/10/2002, representada por Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga - Advogados, a impugnação de fls. 230 a 274, acompanhada dos documentos de fls. 275 a 340.*

13. *Nela a impugnante alegou que o critério de composição da base de cálculo adotado pela fiscalização é diferente do critério da empresa, o que ocasionou as diferenças apontadas.*

14. *Em sede de preliminar, requereu o julgamento simultâneo dos processos nºs. 10855.004208/2002-71, 4133/2002-28 e 4223/2002-19, por tratarem de autos de infração "correlatos".*

15. *Alegou vícios no procedimento pelo autuante, em função do início da ação fiscal em 7 de janeiro de 2002 (pelo Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos) sem a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal. O dispositivo que autorizaria tal procedimento determina essa possibilidade apenas nos casos de "contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária". O autuante não teria constatado nenhuma dessas práticas, ou ao menos deixado isto consignado nos autos (tanto que não aplicou multa qualificada).*

16. *Além disso, neste caso deveria ter sido emitido, no prazo de cinco dias, o Mandado de Procedimento Fiscal-Especial, e o que foi cientificado à empresa, em 14/01/2002, foi o Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização.*

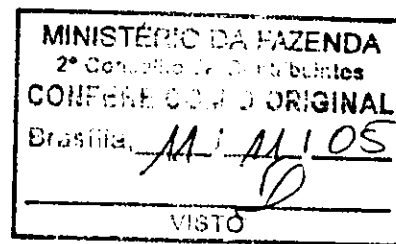
17. *E mais, o MPF outorgou poderes de fiscalização do IPI relativos aos períodos de janeiro de 1997 a janeiro de 1998, e a autuação se deu em relação à Cofins dos períodos de fevereiro de 1999 a junho de 2002.*

18. *Pelo exposto, suscitou a nulidade do procedimento e do auto de infração.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



19. Em relação à base de cálculo, reclamou do critério utilizado pelo autuante quando da inclusão de variações cambiais e de contratos de Hedge/Swap firmados pela empresa, tecendo comentários sobre a forma de contabilização da empresa dessas variações cambiais (com exemplo – fls. 235/236).

20. Prosseguiu dissertando extensamente sobre variação cambial – conceito e momento de apuração –, mencionando a Medida Provisória nº 1.858-10 (então 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), art. 31, que veio permitir, para o ano de 1999, a troca do regime de competência pelo de caixa na tributação das receitas de variação cambial pela Cofins e pelo PIS. Citou também o art. 30 da mesma medida provisória, que estabeleceu o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de caixa.

21. Alegou também que, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, é admitida a dedutibilidade da desvalorização da moeda estrangeira frente à moeda nacional, ainda que tal contabilização seja feita pelo regime de competência.

22. Continuou argumentando que, se as receitas de exportação são isentas da Cofins, também o são as receitas de variação cambial de direitos registrados no ativo em razão de realização de uma exportação, citando excerto de obra de Marco Aurélio Greco (fl. 264).

23. Quanto às operações de Hedge/Swap, defendeu o procedimento da empresa ao reconhecer suas receitas e oferecê-las à tributação somente no momento de liquidação do contrato, por dependerem de evento futuro e incerto. Citou o Parecer Normativo CST nº 11, de 1976 e mencionou “planilhas e documentos anexos”.

24. No tocante à lavratura do auto de infração, advogou que, demonstrada a questão relativa à base de cálculo do tributo, o crédito está com exigibilidade suspensa por força de depósito judicial, não se justificando sua exigência por esse meio (auto de infração), bem como a imposição de juros de mora e multa de ofício, citando jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

25. Discordou do argumento do autuante quanto ao prazo para efetivação do depósito, pois tendo interposto embargos de declaração ao acórdão do TRF, os efeitos da decisão ficaram suspensos até a publicação da decisão neles proferida, em 07/01/2002, não tendo sido ultrapassado o prazo previsto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 63, § 2º, que se iniciou em 08/01/2002, tendo sido os depósitos efetuados em 05/02/2002.

26. Alegou inconstitucionalidade e ilegalidade da utilização da taxa Selic como juros de mora, elencou vícios e inconstitucionalidades da Lei nº 9.718, de 1998, e ilegalidade do Ato Declaratório Cosit nº 3, de 1996, propugnando pela análise da aplicação da legislação “subsumida aos princípios constitucionais”.

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 348/357, julgou o lançamento procedente.

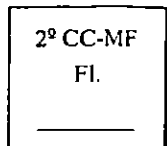
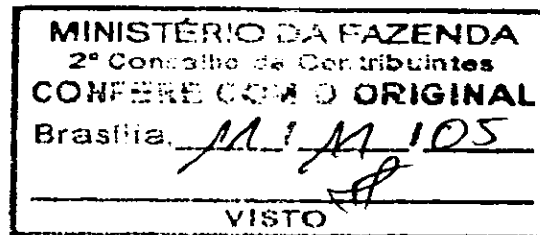
Indeferiu o pedido de julgamento simultâneo deste processo e de outros dois, porquanto todos os elementos necessários à formação de convicção do julgador encontram-se presentes, conferindo-lhe autonomia como feito processual.

Rejeitou a preliminar de nulidade relativa ao MPF, entendendo que se trata de instrumento de controle da Administração Tributária, e que, de todo modo, no caso em tela não houve irregularidade já que o Mandado foi expedido nos termos do art. 5º da Portaria SRF nº 3.007/2001.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Tratando da base de cálculo da contribuição, a DRJ interpretou não ser permitida a exclusão das despesas financeiras. Tampouco os ganhos em variações cambiais são compensados com perdas. Reportou-se ao Ato Declaratório SRF nº 73, de 09/08/93, segundo o qual as variações monetárias ativas (e não a diferença entre as variações monetárias ativas e as passivas), entre as quais se incluem as variações cambiais, auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999, devem ser computadas na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, na condição de receitas financeiras.

Também ressaltou que a apuração da base de cálculo pelo autuante foi baseada nas planilhas apresentadas pela própria impugnante (fls. 108, 118, 137 e 146), onde são demonstradas, mês a mês, as receitas financeiras e outras receitas, não tendo sido apresentados novos elementos que as contradissem.

No tocante à isenção relativa às receitas de exportação, empregou a interpretação restritiva para afirmar que não beneficia as receitas de variação cambial (estas não são classificadas como aquelas, segundo a decisão recorrida).

Sobre a incidência dos juros de mora, menciona o art. 161 do CTN para considerá-los aplicáveis inclusive nos lançamentos para prevenir a decadência. Ressalta que deixarão de ser exigidos no caso de suficiência do depósito judicial, quando da sua conversão em Renda da União.

Quanto à multa de ofício, afirmou só ser inexigível quando houver suspensão da exigibilidade, via medida liminar e congêneres. Entende não existir previsão legal específica para dispensa da multa de ofício em lançamento de créditos com exigibilidade suspensa por depósito. Porém, da mesma forma dos juros de mora, a multa só será exigida ao cabo da suspensão da exigibilidade se a conversão do depósito em Renda da União for insuficiente para extinguir o crédito tributário.

Reportando-se ao art. 63, § 1º, da Lei nº 9.430/96, acrescenta (fl. 355, item 46):

Como o procedimento fiscal iniciou-se em 07/01/2002, conforme Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos (fl. 4), ou, na pior das hipóteses, em 14/01/2002, conforme ciência do MPF (fl. 1), e o depósito só veio a ser realizado em 05/02/2002 (fl. 192), a contribuinte já estava sob procedimento fiscal, não podendo se beneficiar da dispensa da multa.

Reputou legal a aplicação dos juros Selic, assentando não ser permitida à esfera administrativa reconhecer ou apreciar arguições de inconstitucionalidade.

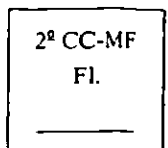
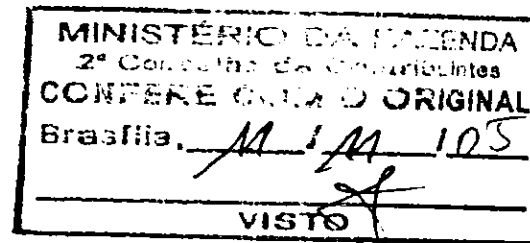
Ao final a DRJ se detém sobre a questão dos depósitos judiciais efetuados. Como o depósito efetuado em 05/02/2002 (fl. 192) refere-se a todo o período de apuração entre 01/02/1999 e 31/12/2001, posto que para os períodos seguintes foram efetuados depósitos individualizados (fls. 193 a 197), considerou equivocado o procedimento da fiscalização, de "apropriar" o montante total depositado naquela data, igual a R\$ 348.577,44, a partir de fevereiro de 1999, até seu exaurimento em janeiro de 2001, primeiro mês em que apurou saldo insuficiente. Assim procedendo a fiscalização lançou o crédito tributário com suspensão da exigibilidade, neste processo nº 10855.004133/2002-28.

Por considerar equivocada a apropriação da fiscalização, a DRJ cancelou a suspensão da exigibilidade adotada neste processo para os períodos de 02/1999 a 12/2000 e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



02/2002 a 04/2002, determinando a transferência do crédito remanescente (em que os depósitos são integrais em cada mês) para outro processo - o de nº 13876.001176/2003-82, objeto do Recurso Voluntário nº 126.772. Assim, para aquele foram transferidos somente os créditos relativos aos períodos de apuração 01/2002, 05/2002 e 06/2002 - os únicos em que a decisão recorrida entendeu cabível a suspensão da exigibilidade (ver fl. 198, coluna 10, meses com saldo zero).

O Recurso Voluntário de fls. 372/435, tempestivo (fls. 365, 367 e 372), insiste na improcedência do Auto de Infração, repisando alegações da impugnação - inclusive a preliminar de nulidade do lançamento, em virtude de irregularidade no MPF - e acrescentando novos argumentos.

Tece considerações novas sobre o conceito de receita, afirmando inexistir no ordenamento jurídico brasileiro norma que, expressa e textualmente, a defina. Daí lançar mão da doutrina para, inicialmente, compreender receita como o aumento do ativo, oriundo do ingresso de bens e direitos, sem correspondente assunção de obrigação ou perda de outros bens ou direitos. Mais adiante conceitua juridicamente receita como sendo "a entrada, o ingresso de bens e ou direitos (acréscimo patrimonial bruto) auferido pela pessoa jurídica, de cunho econômico, inclusive aqueles que não sejam decorrente da atividade preponderante da empresa (...) como, por exemplo, os resultados de aplicações financeiras, ou os ganhos extraordinários."

Referindo-se ao caráter precário e temporal das variações cambiais, afirma que, para fins da base de cálculo da Contribuição, só podem ser consideradas as entradas a título definitivo.

Interpretando o art. 9º da Lei nº 9.718/98, e refutando a decisão recorrida, aduz que a expressão "conforme o caso", ao final do dispositivo, está no sentido de que tanto as receitas, quanto as despesas, devem ser consideradas também na base de cálculo da Contribuição, e não somente na do IRPJ e CSLL.

Com relação às exportações, expõe novamente o procedimento contábil adotado, de debitar ou creditar mensalmente conta do ativo, em contrapartida unicamente à conta Variação Monetária Ativa, conforme a moeda se desvalorize ou se valorize em relação à moeda estrangeira. Assim procedendo entende obedecer à legislação de regência.

No que concerne aos contratos de *hedge/swap*, reafirma só haver incidência da Contribuição por ocasião de cada liquidação.

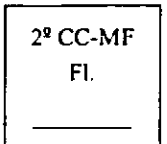
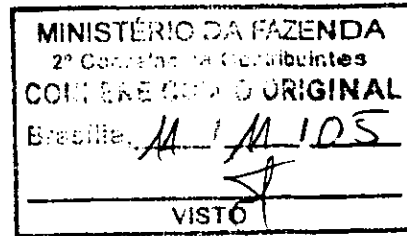
Também argúi que as receitas de variação cambial decorrentes de exportação submetem-se à isenção de que trata o art. 14, II e § 1º, da MP nº 2.135-35/2001, ou então à imunidade estatuída no § 2º, I, do art. 149 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001.

Tratando da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, argúi a nulidade da decisão recorrida, por não ter analisado a argumentação de que os embargos declaratórios têm efeito suspensivo (fl. 410). A firma que a exigibilidade do crédito tributário estava suspensa até 07/01/2002, em virtude dos embargos de declaração interpostos contra a decisão do TRF, e que em 05/02/2002 efetuou o depósito, tempestivo. Em seguida aduz da inexigência de multa de ofício e dos de juros de mora, em virtude da suspensão alegada.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Repete os argumentos contra a Lei nº 9.718/98.

Reportando-se ao art. 38 da Lei nº 6.830/80, aduz que no caso em tela não houve renúncia à esfera administrativa, posto que a ação judicial é anterior ao lançamento. Para reforçar seu entendimento, menciona doutrina, bem como a exposição de motivos da referida Lei e o art. 51 da Lei nº 9.784/99. Este último teria revogado o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, por incompatibilidade. Também afirma que os objetos das ações judicial e administrativa são distintos.

Tratando da competência deste órgão administrativo, afirma que não pretende seja declarada inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma, mas que sejam aplicados os princípios constitucionais.

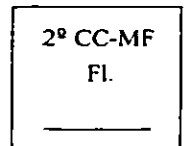
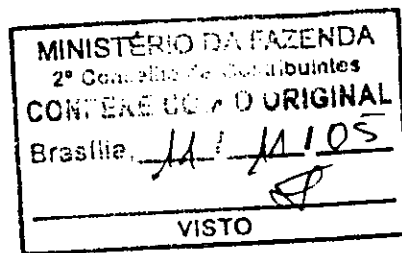
Por último insurge-se novamente contra a taxa Selic.

Informação à fl. 615 dá conta do arrolamento de bens necessário.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens, pelo que dele conheço.

Antes de adentrar na análise das alegações do Recurso, convém destacar que a recorrente impetrou os dois Mandados de Segurança seguintes:

- o de nº 1999.61.10.001003-6, com cópia da Inicial às fls. 18/30, no qual foi concedida liminar em 15/04/99 (fls. 31/33), confirmada por sentença, garantindo-lhe o direito de recolher a Cofins sem a ampliação da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718/98. Posteriormente o Tribunal Regional Federal da 3ª Região reformou a sentença de primeira instância, tendo sido autorizado em fevereiro de 2002 o depósito judicial correspondente à diferença entre a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar nº 70/91 e a estipulada pela Lei nº 9.718/98 (ver fls. 34/35). A impetrante interpôs Recursos Especial e Extraordinário (fls. 562/593).

- o de 1999.61.10.003242-1, com cópia da Inicial às fls. 36/59, no qual foi concedida liminar em 13/08/99 (fls. 60/63), para que a COFINS não fosse recolhida com sujeição ao art. 8º da Lei nº 9.718/98 (alíquota de 3%). Todavia, sentença prolatada em 19/10/2000 (fls. 64/73) concedeu em parte a segurança para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 3º, caput e § 1º da Lei nº 9.718/98 (alargamento da base de cálculo, em vez da majoração da alíquota), confirmando a liminar apenas no que não conflitar com a sentença. Posteriormente, em 08/02/2001, o TRF da 3ª Região, por meio do Agravo de Instrumento nº 2001.03.00.004595-2 (fls. 100/102), voltou a conceder liminar, para recolhimento da Contribuição à alíquota de 2%, até o julgamento da apelação interposta, que em 10/12/2003 ainda aguardava julgamento (fl. 481).

Tendo a ação fiscal sido iniciada em 07/01/2002 - antes de autorizado o depósito judicial correspondente ao alargamento da base de cálculo da Contribuição, mas depois da liminar concedida pelo TRF para recolhimento à alíquota de 2% -, foram lavrados três Autos de Infração relativos à COFINS e com ciências em 23/09/2002, a saber:

- Processo nº 10855.004133/2002-28, objeto deste Recurso nº 126.771, cujo Auto de Infração corresponde às diferenças pelo alargamento na base de cálculo (receitas financeiras), submetidas à alíquota de 2% e com depósitos judiciais efetuados entre 05/02/2002 e 15/07/2002, computados na coluna 9 do Demonstrativo dos Depósitos Judiciais – Detalhamento das Insuficiências de Depósitos (ver valores não negritados da coluna 5 do referido Demonstrativo). Face à existência de depósitos a exigibilidade foi suspensa, embora tenha sido aplicada multa de ofício.

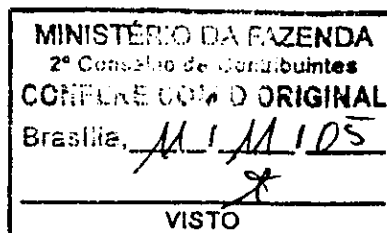
- Processo nº 10855.004208/2002-71, objeto do Recurso nº 126.775, cujo Auto de Infração correspondente às diferenças pelo alargamento na base de cálculo (receitas financeiras), submetidas à alíquota de 2% mas sem depósitos judiciais (ver valores negritados das colunas 5 e 10 do Demonstrativo dos Depósitos Judiciais – Detalhamento das Insuficiências de Depósitos); e

- Processo nº 10855.004223/2002-19, objeto do Recurso nº 126.774, cujo Auto de Infração correspondente à diferença de alíquota (1%) incidente sobre a base de cálculo segundo



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



a Lei nº 9.718, de 1998, com suspensão da exigibilidade e sem multa de ofício, em função da liminar e segurança concedidas no Processo nº 1999.61.10.003242-1.

PRELIMINARES: REJEIÇÃO

Preliminarmente cabe tratar das nulidades argüidas, primeiro a de nulidade do lançamento, por irregularidade na emissão do MPF, segundo a de nulidade da decisão recorrida, que não teria apreciado todas as alegações contidas na impugnação.

Rejeito a nulidade do lançamento, destacando que o MPF foi emitido após o início da ação fiscal com base no art. 5º da Portaria MF nº 3.007/2001 – como, aliás, consta do próprio Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos (fl. 4) -, e que o lançamento é resultado das verificações obrigatórias - como assentado no Termo de Constatação Fiscal de fl. 200.

Nos termos do art. 5º da Portaria MF nº 3.007/2001, “Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o AFRF deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias contado da data do início do mesmo, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), do qual será dada ciência ao sujeito passivo.”

Por outro lado, a circunstância de ter sido emitido MPF de Fiscalização (MPF-F), em vez de MPF-E, é mera irregularidade formal que em nada macula o procedimento fiscal.

Quanto à ciência do MPF emitido com base no art. 5º da Portaria MF nº 3.007/2001, não carece seja realizada no prazo de cinco dias (este é o prazo para emissão do MPF, após a data da ciência do termo de início de fiscalização). Como o contribuinte já ficou ciente do procedimento fiscal – no caso em tela por meio do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos -, a ciência do MPF pode se dar em prazo superior aos cinco dias.

De todo modo cabe ressaltar que, a despeito de entendimentos contrários, entendo que o MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

Sendo o MPF instrumento de controle da atividade fiscal, as hipóteses de nulidade, catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não devem ser cogitadas. Por outro lado, o Auto de Infração obedeceu ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não podendo ser inquinado de nulo.

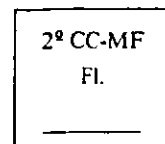
Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 – que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira. Ambos os preâmbulos reportam-se ao art. 196 do CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois MP 2.175-29, de 24/08/2001, revogada pela MP nº 46, de 25/06/2002, que afinal foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2002.

O art. 196 do CTN está assim redigido:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo."

A Lei nº 10.593/2002, por sua vez, bem como as MPs retrocitadas, dispõem sobre a reestruturação das carreiras fiscais federais. O art 6º dessa Lei, especificamente, trata das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é a autoridade administrativa responsável, em caráter privativo, pelo lançamento tributário.

A referendar que o MPF é instrumento de controle interno da atividade fiscal, cabe destacar que não deve ser confundido com o Termo de Início de Fiscalização, a ser lavrado pelo Auditor-Fiscal no início de todo e qualquer procedimento fiscal. Neste sentido trago à colação o entendimento do Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06.820, Recurso de Ofício nº 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

"É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

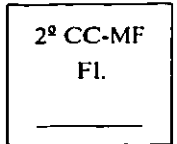
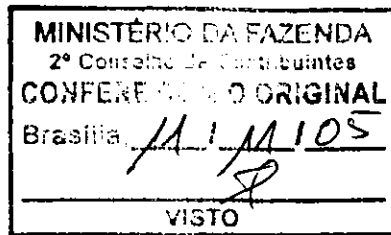
Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Essa é a primeira conclusão extraída pelos ilustres tributaristas.

Na segunda conclusão, os mestres citados afirmam que a simples emissão do MPF, sem a ciência do contribuinte, não tem o condão de tirar-lhe a espontaneidade. Para tanto, registram os referidos mestres, é imprescindível a lavratura dos termos fiscais que marquem a existência das providências fiscalizadoras.

Portanto, com o devido respeito, ouso afirmar que há contradição entre a primeira e a segunda conclusão apresentadas, posto que se a suspensão da espontaneidade, como afirmam os ilustres pareceristas, exige a lavratura de termos que marquem a continuidade do procedimento de fiscalização, fica evidenciado que o MPF não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento, mas sim o âmbito do controle



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260

administrativo da execução da fiscalização, e sua ausência não pode resultar em nulidade do lançamento, que é o nosso entendimento."

Agora no sentido de que o MPF é norma voltada para o controle interno da atividade da fiscalização, o voto do Conselheiro Jorge Freire, no Acórdão 201-76927, Recurso nº 122.038, sessão em 13/05/2003, julgado à unanimidade quanto à matéria relativa ao MPF. Observe-se:

"De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário". E o procedimento de fiscalização², constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal³, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

...

Como leciona WEIDA ZANCANER⁴, não basta o interesse genérico na restauração da legalidade, fato que, quero crer, motivou a decisão a quo anular o lançamento, devendo haver a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo, no caso o lançamento. A r. decisão deveria ter buscado a convalidação do ato que julgou afrontar a ordem jurídica, determinando o

¹ Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

² O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

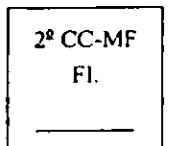
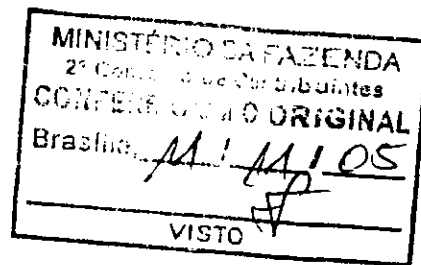
³ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

⁴ Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



refazimento de outro MPF ou a edição de um complementar. Como ensina aquela autora paulista, "a convalidação visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem se albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos ou relações não é de repúdio absoluto". A meu sentir, não há dúvida que seria caso de convalidação, mormente quando o contribuinte não se insurgiu contra o apontado vício⁵.

A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regulamente o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o "ato de ofício" a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não defluiu da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal autuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada."

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa. Do retrotranscrito, não identifiquei na circunstância sob análise a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento (ainda mais que houve a emissão de um MPF, mas de Fiscalização, mesmo não atendendo os prazos da então vigente Portaria SRF nº 1.265/99), e que, em nenhum momento a mim restou evidenciado qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente." (negritos ausentes no original).

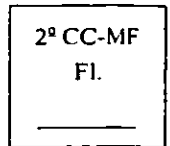
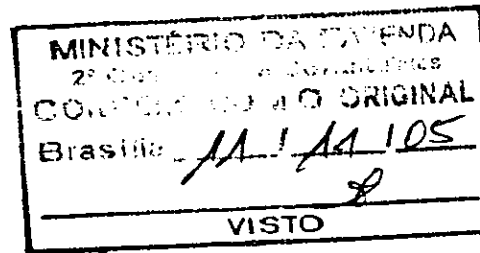
Por fim, cabe ressaltar que no âmbito da Secretaria da Receita Federal nenhuma norma infralegal contém o comando inserto no art. 28, III, da Portaria MPAS nº 357, de

⁵ Nesse sentido art. 55 da Lei 9.784/99, que dispõe: "Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



17/04/2002, segundo o qual é nulo o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.⁶

Dessarte, as circunstâncias de o procedimento fiscal ter sido iniciado por meio de Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos, em data anterior à emissão de MPF, e de o lançamento ter sido efetuado sem que o tributo específico objeto do Auto de Infração, bem como parte dos períodos de autuação, estivessem expressos no MPF, não enseja a nulidade do lançamento.

Também rejeito a arguição de nulidade da decisão *a quo*, levando em conta ter inexistido qualquer preterição do direito de defesa, já que foram apreciadas pela primeira instância, sem omissão ou contradição, todas as alegações contidas na peça impugnatória.

À questão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tratada em conjunto com depósitos judiciais, foram dedicados os últimos oito parágrafos da decisão recorrida. Após análise minudente, a primeira instância concluiu pela insuficiência dos depósitos, exceto nos meses de janeiro, maio e junho de 2002. Daí ter decidido pela manutenção da suspensão da exigibilidade apenas nesses três meses, com transferência do crédito respectivo para outro processo (o de nº 13876.001176/2003-82, Recurso Voluntário nº 126.772), mantendo neste a parte restante, para a qual cancelou a suspensão da exigibilidade.

A circunstância de a decisão não ter tratado de forma expressa do argumento atinente aos efeitos suspensivos dos Embargos de Declaração não implica em cerceamento do direito de defesa, porque a alegação pertinente foi decidida com base nos outros elementos reportados. Como se sabe, decisão administrativa não se confunde com trabalho acadêmico, a demandar a abordagem expressa de todos os pontos levantados pelas partes. Num processo o julgador pode decidir com base em um ou mais elementos apresentados, contanto que suficientes à formação de sua convicção.

Destarte, e por inexistir qualquer ofensa aos arts. 31 e 59 do Decreto nº 70.235/72, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA RESERVADA AO JUDICIÁRIO

Inicialmente reafirmo o entendimento da primeira instância, de que arguição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último.

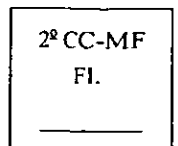
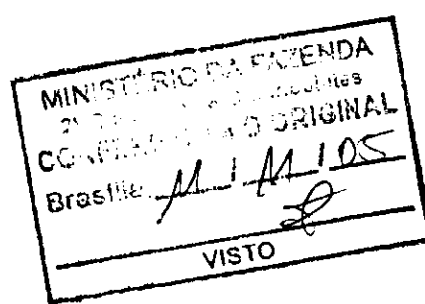
⁶ Art. 28 – São nulos: [...]

III – o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF; [...] (grifou-se)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/97, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam 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 não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, 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 (art. 4º, parágrafo único, do referido Decreto).

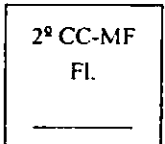
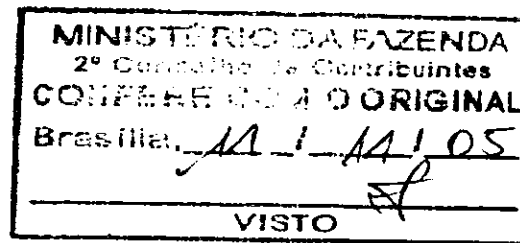
O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo compete tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Destarte, as alegações de inconstitucionalidade contra a taxa Selic não podem ser apreciadas. Do mesmo modo os argumentos contra a Lei nº 9.718/98, sendo que estes também não são conhecidos em virtude da ação judicial concomitante, como tratado no tópico seguinte.

INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO SEM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: CABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO.

Quanto à alegada suspensão da exigibilidade, cabe primeiro analisar se permanecia na data do início do procedimento fiscal, em 07/01/2002. A recorrente entende que, face aos Embargos de Declaração interpostos contra a sentença denegatória do TRF da 3ª Região prolatada no Mandado de Segurança nº 1999.61.10.001003-6, os seus efeitos permaneciam suspensos em 07/01/2002, data em que publicada a decisão referente aos Embargos. E mais: argúi que, em conformidade com o art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96, o depósito judicial foi realizado a tempo, já que o prazo para tanto começou a fluir em 08/01/2002 e o valor foi depositado em 05/02/2002.

Três aspectos carecem ser analisados: os pretendidos efeitos suspensivos aos Embargos de Declaração, o valor do depósito e a data em que realizado.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a doutrina não é pacífica quanto aos efeitos dos embargos de declaração. É que, regra geral, no mandado de segurança os recursos têm efeito devolutivo tão-somente. Isto porque o efeito suspensivo “seria contrário ao caráter urgente e auto-executório da decisão mandamental”.⁷

A jurisprudência também é controversa, admite-se. Mas a regra geral de que no mandado de segurança o recebimento dos recursos não opera efeito suspensivo parece ser majoritária. Neste sentido os seguintes acórdãos do STJ:

Mandado de Segurança. Administrativo. Recursos Hierárquicos Administrativos. Avocatória. Lei 4.886/65. Lei 8.212/91. Decretos 356/91, 612/92 e 2.173/97.

1. Ato advocatório anulado por falta de oportunidade para a defesa manifestar-se sobre o pedido, pode ser processado com obediência à segurança concedida assegurado ao administrado o exame da respectiva solução, concretizando-se os procedimentos necessários à advocatória.

2. A Interposição de embargos declaratórios, por si, não tem efeito suspensivo, no caso, podendo ser executada imediatamente a segurança concedida, ultimando-se os procedimentos administrativos necessários à advocatória.

3. Segurança denegada. (STJ, MS 6.634, DF, DJU 25.03.02).

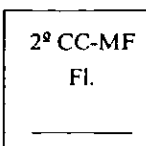
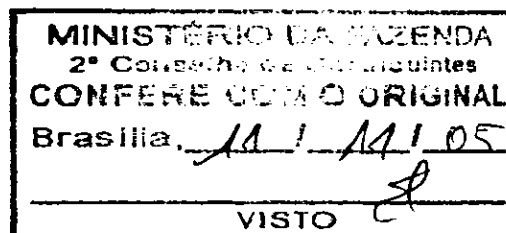
Adotando a interpretação do acórdão acima, no sentido de que embargos de declaração interpostos em mandado de segurança não possuem efeito suspensivo, considero que em 07/01/2002, quando iniciada a fiscalização, não mais havia a pretendida suspensão da

⁷ Cf. Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, atualizada por Arnold Wald e Gilmar Ferreira Mendes, 2ª ed, São Paulo, Malheiros, 2002, p. 100, que se reporta à jurisprudência do STJ (Recurso em Mandado de Segurança nº 8.320-SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU 19/12/97, p. 67.648).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



exigibilidade do crédito tributário. Este o primeiro aspecto a referendar a multa de ofício aplicada.

O segundo aspecto é valor do depósito efetuado, que não foi integral. Tanto assim que o Auto de Infração objeto do Processo nº 10855.004208//2002-71, Recurso nº 126.775, refere-se exatamente às diferenças a menor, com relação ao crédito tributário apurado. O depósito somente poderia ser tido como integral se acatados os argumentos da recorrente, de que a base de cálculo da COFINS por ela adotada estaria correta.

Como se sabe, em havendo depósito integral coincidente com o valor do crédito tributário apurado conforme a sentença judicial, o montante será convertido em renda da União, caso o Fisco saia vitorioso na causa, ou então será levantado pelo contribuinte, se este lograr êxito na contenda. A conversão em renda equivale a um pagamento à vista, extinguindo o crédito tributário na forma do art. 156, VI, do CTN. Nesta hipótese descabe o lançamento de qualquer multa, bem como de juros de mora.

No caso de diferença, se depositado a menos cabe o lançamento correspondente, acompanhado de multa de ofício e juros de mora; se depositado a mais, cabe o levantamento da diferença pelo contribuinte (valor principal, acompanhado dos juros respectivos).

O lançamento correspondente à diferença a menor no valor do depósito, acompanhado de juros de mora e de multa de ofício, decorre das normas insertas nos arts. 151, II (que exige o depósito integral para a suspensão da exigibilidade) e 156, VI (extinção do crédito tributário via conversão em renda), do CTN.

Neste ponto cabe mencionar que o STJ, interpretando o art. 151, II, do CTN, editou a Súmula 112, com os seguintes dizeres: “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.”

Quanto à data do depósito, cabe destacar que este ocorreu após o início da fiscalização, pelo que, consoante o § 1º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, mesmo na parte depositada, não elide a multa de ofício.

Destarte, e considerando, primeiro, que na data do início da fiscalização os efeitos da sentença de primeiro grau não mais persistiam, face à cassação decorrente do julgamento denegatório pelo TRF da 3ª Região; segundo, que o depósito não foi realizado integralmente; e terceiro, que foi realizado após o início da fiscalização, entendo plenamente cabível a multa de ofício lançada.

AÇÃO JUDICIAL, SEGUIDA DE DEPÓSITO INTEGRAL, MAS INTEMPESTIVO: DESISTÊNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA, NA PARTE EM QUE TRATA DO MESMO OBJETO, APLICABILIDADE DE JUROS DE MORA E SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

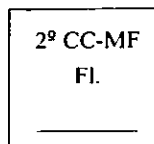
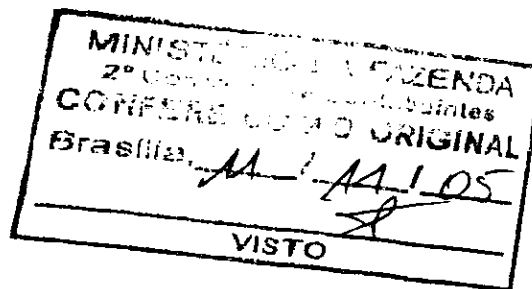
O Auto de Infração em questão foi lavrado com a exigibilidade suspensa, em virtude de ação judicial.

A antecessora da contribuinte, Indústria de Papel de Salto LTDA, ingressou com o Mandado de Segurança nº 1999.61.10.001003-6.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Como resta claro pela cópia da Inicial às fls. 18/30, na referida ação judicial a recorrente insurge-se contra o alargamento da base cálculo levada a efeito pela Lei nº 9.718/98, de forma coincidente com parte deste Recurso (ver fl. 29).

Destarte, no que diz respeito às alegações contra a Lei nº 9.718/98, descabe a este tribunal administrativo qualquer pronunciamento, tendo em vista o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto da lide administrativa, importa em renúncia a esta última.

A despeito de parte da doutrina entender que ação judicial anterior ao lançamento não importa em renúncia à esfera administrativa, o *caput* do art. 38 da Lei nº 6.830/80 refere-se expressamente à possibilidade de mandado de segurança, como uma das ações judiciais adequadas para discussão do crédito tributário. Tal discussão pode ser travada não somente após inscrição em Dívida Ativa (como uma leitura literal e açodada do texto de lei em comento poderia levar a crer), mas de antemão, sendo mesmo comum o mandado de segurança preventivo em matéria tributária, impetrado com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário caso sobrevenha o lançamento.

O parágrafo único do citado art. 38, por sua vez, é claro ao estipular que "A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto." A ação (no singular) referida nesse parágrafo único é, na verdade, qualquer uma das ações judiciais passíveis de serem manobradas contra o crédito tributário.

Ressalte-se que o mandamento do art. 38 da Lei nº 6.830/80 vem de encontro à prevalência do processo judicial sobre o administrativo e ao princípio da eficiência que norteia este último no geral (Lei nº 9.784/99, art. 2º) e, em particular, também o processo administrativo fiscal.

Quanto ao argumento de que o art. 51 da Lei nº 9.784/99 teria revogado o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, por suposta incompatibilidade, é assaz desarrazoado. Aquele apenas ressalta que qualquer interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir de pedido formulado administrativamente, sem, no entanto, determinar que essa é a única forma de renúncia ao processo administrativo.

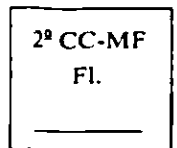
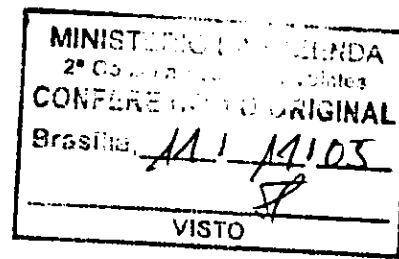
Por outro lado, ainda que a exposição de motivos da Lei nº 9.784/99 sinalizasse no sentido de que o art. 51 da Lei nº 9.784/99 seria incompatível com o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, convém observar que a interpretação de toda e qualquer norma jurídica não se vincula à sua origem. O método histórico, tampouco o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (*mens legis*). Para tanto é necessário separar a *voluntas legis* (vontade da lei) da *voluntas legislatoris* (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch.⁸

⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a 'vontade da lei tornada palavra', o 'possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei'.

Agora a questão dos juros de mora nos lançamentos para prevenir a decadência, quando realizado depósito integral, mas intempestivo, como acontece no caso presente.

Referidos juros devem-se à exigência legal estipulada no art. 161 do CTN, cuja interpretação mais abalizada leva à conclusão de que além do depósito integral, a outra exceção a inibi-lo é o processo de consulta à legislação tributária. Observe-se o referido artigo:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Segundo o *caput* do art. 161 os juros de mora são exigidos "seja qual for o motivo determinante da falta". A exceção admitida refere-se a pendência de resposta a consulta sobre a legislação tributária, formulada pelo contribuinte. Enquanto não respondida a consulta, o Fisco se constitui em mora com relação ao consulente. Por dar causa a uma eventual demora no recolhimento do tributo objeto da consulta – se a resposta for para pagar mais do que o contribuinte entende dever, nos termos da consulta formulada – é que não cabe ao Fisco exigir juros de mora.

Nas outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em que ao Fisco não cabe a responsabilidade pela mora, como sói acontecer no caso das ações judiciais - quando deferida liminar em mandado de segurança ou tutela antecipada, ou ainda quando for o caso de sentença favorável ao contribuinte -, cabe o pagamento dos juros de mora, que possuem natureza indenizatória.

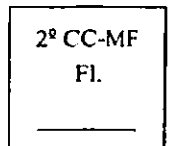
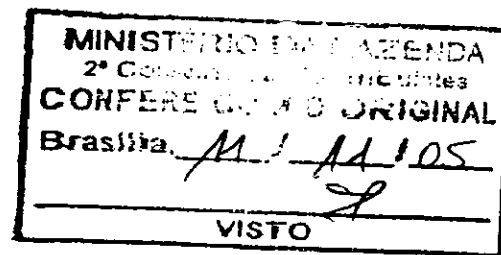
A propósito, o pronunciamento de Paulo de Barros Carvalho, *in Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 351/352:

Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins lucrativos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence”

A outra exceção a excluir a incidência dos juros de mora, afóra a pendência de consulta, é a do inciso II do art. 151 do CTN: depósito integral, seja judicial ou administrativo, realizado tempestivamente.

Porque a futura conversão do depósito em renda, se for o caso, equivale a um pagamento à vista, descabe o lançamento de juros de mora. Esta não é a situação em tela, em que o lançamento teve a sua exigibilidade suspensa em virtude de ter sido efetuado o depósito do montante integral, mas a destempo. Face à intempestividade impõe-se o lançamento dos juros de mora, que só deixarão de correr a partir do momento em que for efetuado o depósito.

Quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário que permanece neste Recurso nº 126.771, diferentemente da decisão recorrida e em concordância com a fiscalização, entendo que deve permanecer.

A fiscalização, no que considerou o montante depositado em 05/02/2002, igual a R\$ 348.577,44 (fl. 192), como relativo a todo o período de apuração entre 01/02/1999 e 31/12/2001, e procedeu à imputação de modo a exaurir o total depositado em janeiro de 2001 (primeiro mês em que apurou saldo insuficiente), agiu da melhor forma.

É que o valor depositado supre integralmente o crédito tributário exigido, no período compreendido até dezembro de 2000. Daí a suspensão da exigibilidade em função do depósito judicial, e não simplesmente em função deste Recurso Voluntário.

BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS, CONSOANTE A LEI Nº 9.718/98: INCLUSÃO DA VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SEGUNDO O REGIME DE CAIXA OU, À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE, SEGUNDO O DE COMPETÊNCIA.

A Constituição, no seu art. 195, I, “b”, estatui que as contribuições para a seguridade social incidirão sobre a “receita ou faturamento” (redação após a Emenda Constitucional nº 20/98). Antes da referida Emenda o art. 195 mencionava simplesmente o termo “faturamento”, ao lado da folha de salários e do lucro.

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98 (aqui não se investiga se referida Emenda dá suporte à Lei nº 9.718/98, matéria afeta ao Judiciário), o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

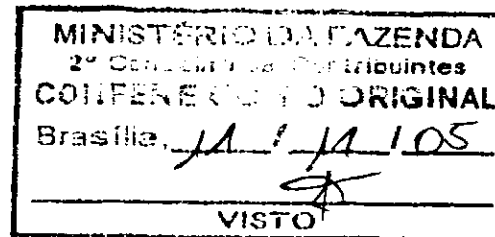
Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

A definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260

pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)."

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

No caso em tela, em que o cerne da questão diz respeito às variações monetárias decorrentes de alterações na taxa do câmbio, tem-se o art. 9º da Lei nº 9.718/98, a incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS, a partir de fevereiro de 1999, as chamadas variações cambiais ativas (ou positivas). Observe-se:

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.

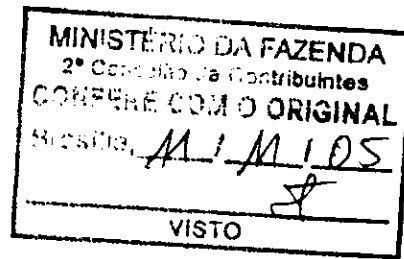
O dispositivo acima deve ser interpretado em conjunto com o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, assim redigido:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(Negritos acrescentados)

Antes do art. 9º da Lei nº 9.718/98 até se poderia investigar se a variação cambial ativa compõe ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS. Atualmente, contudo, levando-se em conta que a literalidade do texto não pode ser afastada (a interpretação literal nunca é suficiente, mas é indispensável, sendo o começo da interpretação em Direito), e enquanto não julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal o citado art. 9º (se for o caso), é indubitado que os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos, sejam de obrigações, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ocorrendo variação cambial ativa há um ingresso de receitas extraordinárias, sendo que quando adotado o regime de caixa tal ingresso é permanente. Quando adotado o regime de competência, como se dá no caso em tela, tais receitas podem ser passageiras, é verdade. A depender da variação futura da moeda estrangeira em relação ao Real, as receitas em questão podem se reduzir, desaparecer ou até se tornar negativas. Assim ocorre, todavia, noutro momento, ou seja, noutro período de apuração da COFINS e do PIS, de forma que não se pode dizer que no período anterior inexistiu a receita contabilizada mensalmente porque adotado o regime de competência.

Passageira ou permanente, reversível ou não, o certo é que a adoção pelo regime de competência implica em reconhecimento contábil dos resultados positivos advindos da variação cambial, de forma a alterar o ativo da empresa ao final de cada mês.

A opção não tem efeitos meramente contábeis, pois o reconhecimento mês a mês da receita, tendo como consequência um aumento no patrimônio da empresa (o valor do ativo aumenta, em contrapartida à receita contabilizada) implica em reconhecer alguma disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.⁹ Ainda que tal disponibilidade seja momentânea - afinal, a empresa só transforma a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica se pudesse realizar os resultados no final do mês, o que nem sempre é possível, a depender de cada contrato -, não é inexistente.

É crucial atentar para a circunstância de que, sendo o período de apuração do PIS e da COFINS mensal, o aspecto temporal da hipótese de incidência é concretizado ao final de cada mês, quando ocorre o fato jurídico tributário (ou fato gerador em concreto).

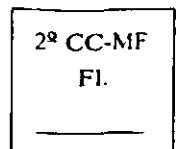
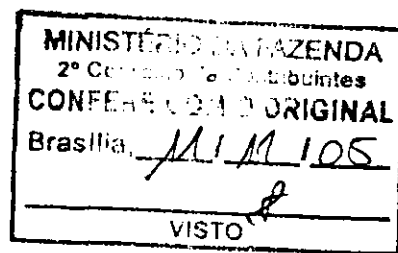
No caso da hipótese de incidência do PIS e da COFINS incidentes sobre as variações cambiais ativas, a regra geral inserta no art. 9º da Lei nº 9.718/98 permite que se

⁹ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *in* Pareceres 1 – Imposto de Renda, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 70, tem-se disponibilidade jurídica quando um rendimento ou provento é adquirido, possuindo o beneficiário título jurídico que lhe permite realizá-lo em dinheiro. Não se confunde com a disponibilidade econômica, que corresponde a rendimento ou provento já realizado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



considere o aspecto temporal no momento de realização dos contratos, com adoção do regime de caixa. Nessa hipótese só há fato gerador no mês em que finalizado o contrato.

Todavia, se adotado o regime de competência, a hipótese de incidência é outra. Nesta o aspecto temporal está definido como o final de cada mês, quando deve ser apurado se houve variação cambial ativa - a servir de base de cálculo das duas Contribuições -, ou variação passiva - a ser desprezada, sem possibilidade de cômputo no mês seguinte, em que ocorrerá (ou não) outro fato gerador, inconfundível e dissociado dos anteriores.

Como informado nos autos, a recorrente é empresa exportadora, que contrata com adquirentes situados no exterior e com eles acorda prazos de recebimentos variáveis.

No que tange à tributação da variação cambial, em que adotou o regime de competência, afirma o seguinte (fl. 277): "... quando a variação cambial ativa foi negativa, ou seja, o Real se valorizou em relação à moeda estrangeira, a Recorrente deduziu o correspondente estorno das receitas anteriormente registradas da base de cálculo do PIS".

Está, evidentemente, referindo-se a contratos de direitos (e não de obrigações), firmados em moeda estrangeira. Somente nos contratos de direitos, como o de vendas para o exterior (ou investimentos diversos, por exemplo), é que a valorização do Real acarreta o que chama de variação cambial ativa "negativa", mas que na verdade é variação monetária passiva, já que atualiza o saldo em moeda estrangeira apenas mensalmente.

Nos contratos de obrigações, a exemplo dos empréstimos, acontece o contrário: a valorização da moeda brasileira, por diminuir a quantidade de unidades monetárias em Reais, leva a uma variação monetária ativa.

Os lançamentos podem ser ilustrados da forma seguinte:

1) Vendas para o Exterior (contratadas em moeda estrangeira)

1.1) Valorização do Real: acarreta **redução** da quantidade de Reais no ativo.

D – V. Cambial Passiva

C – Ativo Valores a receber - Vendas para o Exterior

1.2) Desvalorização do Real: acarreta **aumento** da quantidade de Reais no ativo.

D – Ativo Valores a receber - Vendas para o Exterior

C – V. Cambial Ativa

2) Compras do Exterior

2.1) Valorização do Real: acarreta **redução** da quantidade de Reais no passivo.

D – Passivo Valores a Pagar – Compras do Exterior

C – V. Cambial Ativa

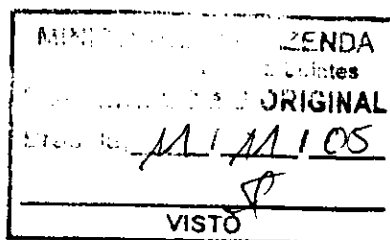
2.2) Desvalorização do Real: acarreta **aumento** da quantidade de Reais no passivo.

D – V. Cambial Passiva

C – Passivo – Valores a pagar Compras do Exterior



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260

Admitir-se-ia a chamada variação cambial negativa, a débito da conta de variação cambial ativa, apenas se a contabilização ocorresse em período inferior a um mês (diariamente, por exemplo). Mas, como a recorrente atualizava mensalmente o saldo das contas a receber em moeda estrangeira, no mês em que a moeda brasileira valorizou-se o que se tem é variação monetária passiva, sem qualquer influência na base de cálculo das Contribuições PIS e COFINS.

Sendo mensal o período de apuração das duas Contribuições, deve ser comparado, ao final de cada mês, as cotações das moedas envolvidas em cada contrato, de modo a definir se no momento em que concretizado o aspecto temporal do tributo (isto é, no final do mês), ocorreu variação monetária ativa ou passiva. No primeiro caso há incidência das Contribuições; no segundo, não.

Isto deve ser feito tanto para os contratos de direitos quanto os de obrigações, cada um de *per si*, sendo que nuns e noutros pode haver variação monetária ativa ou passiva.

Neste ponto cabe destacar que os termos ativa e passiva não se referem a contas de direitos (ativo) ou de obrigações (passivo), mas sim a contas de receitas (variação monetária ou cambial ativa) ou de despesas (variação monetária ou cambial passiva). Assim, variação cambial ativa, por se constituir em receita, ou aumenta o ativo ou reduz o passivo (a conta variação cambial ativa é credora, tendo como contrapartida débito do ativo, aumentando-o, ou débito do passivo, reduzindo-o); variação cambial passiva, ao contrário, por se constituir em despesa, ou reduz o ativo ou aumenta o passivo, (a conta variação cambial passiva é devedora, tendo como contrapartida crédito do ativo, reduzindo-o, ou um crédito do passivo, aumentando-o).

Por considerar que a variação monetária ativa ocorre tanto em relação a direitos como em relação a obrigações, é que o art. 9º da Lei nº 9.718/98 emprega a locução "variações monetárias dos **direitos de crédito e das obrigações** do contribuinte". O AD SRF nº 73, de 09/08/99, também emprega a nomenclatura variação monetária ativa no mesmo sentido, e ainda o Dec. 4.524/2002, que no seu art. 13 contém o seguinte: "As variações monetárias ativas dos **direitos de crédito e das obrigações** do contribuinte..." (negritos acrescentados).

No tocante às operações de *hedge/swap*, a recorrente ofereceu à tributação o resultado apurado quando da liquidação das operações, em vez de mensalmente. Adotou, pois, o regime de caixa.

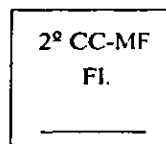
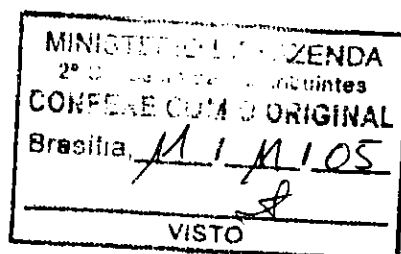
Todavia, como fez a opção pelo regime de competência para as variações cambiais, na forma do permitido pelo § 1º do art. 30 da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, não poderia ter empregado o regime de caixa somente para os contratos de *hedge/swap*. Daí estar com razão a fiscalização, no que desprezou o regime de caixa e computou a variação monetária ativa dos contratos de *hedge/swap* também pelo regime de competência, apurando-a mensalmente, e não ao término de cada contrato.

A norma do § 1º do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 estabeleceu critério específico para apuração das variações monetárias em função da taxa de câmbio. Independentemente do regime (de competência ou de caixa) adotado pelo contribuinte para as demais rubricas, as variações cambiais terão tratamento apartado, devendo ser apuradas pelo regime de caixa, regra geral, ou pelo de competência, opcionalmente.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Apesar de haver incerteza se ao término dos contratos em moeda estrangeira haverá ganho ou perda em função da variação cambial - pelo que o regime de caixa poderia ser tido como a melhor opção, diante do princípio contábil do conservadorismo -, o certo é que a recorrente preferiu o contrário e adotou o regime de competência para a variação cambial.

Como a norma do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 não permite o regime híbrido pretendido - regime de competência para os contratos de venda para o exterior, e de caixa para os contratos de *hedge/swap* -, cabe aplicar nestes últimos também o regime de competência. Isto independentemente da legislação societária e dos princípios contábeis aplicáveis à situação em tela.

Antes de finalizar este tópico cabe ainda refutar o argumento de que as receitas de variação cambial ativa, decorrentes de exportação, submetem-se à isenção de que trata o art. 14, II, e § 1º, da MP nº 2.135-35/2001/2001, ou então à imunidade estatuída no § 2º, I, do art. 149 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001.

A isenção ou imunidade própria das exportações não se aplica às variações cambiais decorrentes dos contratos de venda para o exterior porque as duas receitas são inconfundíveis: enquanto a receita de exportação correspondente ao valor das mercadorias exportadas, sendo auferida no momento da remessa para o exterior, a receita decorrente da variação cambial é dada pela variação entre as cotações das moedas, medida entre a data da exportação e a do recebimento das exportações. Devem-se a fatores distintos e ocorrem em momentos distintos. E mais: como decorrência da exportação, em vez de variação cambial ativa pode ocorrer variação passiva.

Destarte, e considerando que o art. 9º da Lei nº 9.718/98 e o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 são inafastáveis por este Tribunal administrativo, cabe manter a incidência da COFINS, na forma calculada pela fiscalização.

JUROS SELIC

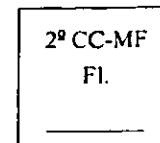
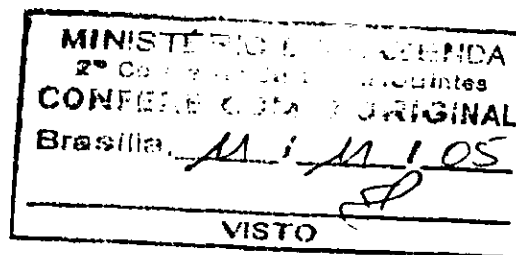
Por último a questão dos juros de mora com base na taxa Selic.

Essa taxa não padece do mesmo vício da Taxa Referencial (TR), no que a partir de 01/01/95 substituiu os juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês com amparo no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Este dispositivo legal, que consta de uma lei tributária, determina que os juros de mora incidentes sobre os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal sejam equivalentes à taxa Selic a partir de 01/04/1995. Antes os juros de mora já eram equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, nos termos do art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.

Estatuído em lei que a Selic será empregada para fins tributários, inclusive no caso dos indébitos (os arts. 16 e 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, determinaram a incidência da referida taxa também sobre as restituições e compensações, a partir de 01/01/96), tornou-se irrelevante saber se, originalmente, possuía natureza remuneratória (decorrente de convenção, lei ou sentença, a título de rendimento do capital ou do bem), compensatória ou indenizatória (devida para indenizar danos ocasionados pelo devedor no caso de apropriação compulsória de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.004133/2002-28

Recurso nº : 126.771

Acórdão nº : 203-10.260

bens), ou ainda moratória (devida em virtude do atraso do devedor, no cumprimento de obrigação de pagar).

A discussão é estéril porque, se fora do plano jurídico trata-se de taxa média praticada no mercado financeiro, juridicamente ela tem a natureza de juros de mora, a teor dos dispositivos legais retrocitados.

Outrossim, quem argúi que a taxa Selic não tem natureza tributária mas financeira, incorre em dois erros: um jurídico, dado que a matéria foi objeto de lei (e lei versando exclusivamente sobre tributos, cabe ressaltar); e outro erro, lógico, face a que não existe uma taxa de juros que não seja financeira. A taxa Selic, como índice financeiro que é, pode ter diversas aplicações, incluindo a sua utilização como juros de mora para fins tributários.

Por outro lado, os juros de mora podem ser superiores a 1% ao mês, pois o art. 161 do CTN, no seu parágrafo único, determina que "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês". Este dispositivo não impede que o percentual seja superior a 1%, quando a lei assim dispõe.

A referendar o emprego da taxa Selic, trago à colação decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, onde já é pacífico o seu emprego nas restituições e compensações, a partir de 01/01/96. O julgado abaixo deixa assentado que o mesmo tratamento deve ser dado aos créditos tributários em favor da Fazenda Nacional. Observe-se:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TAXA SELIC. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. CDA. CERTEZA E LIQUIDEZ. SÚMULA N. 7/STJ. COTEJO ANALÍTICO NÃO DEMONSTRADO.

1. Não cabe a esta Corte Superior de Justiça intervir em matéria de competência do STF, tampouco para prequestionar questão constitucional, sob pena de violar a rígida distribuição de competência recursal disposta na Lei Maior.

2. O artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, "se a lei não dispuser de modo diverso", de modo que, estando a SELIC prevista em lei, inexistente a ilegalidade na sua aplicação.

3. Este Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, aplicado a taxa SELIC a favor do contribuinte, nas hipóteses de restituições e compensações, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública.

4. Para se verificar a liquidez ou certeza da CDA ou, ainda, a presença dos requisitos essenciais a sua validade, seria necessário reexaminar questões fático-probatórias, o que é vedado em sede de recurso especial (Súmula n. 7 do STJ).

5. O conhecimento de recurso interposto com fulcro na alínea "c" do permissivo constitucional pressupõe a demonstração analítica da suposta divergência, não bastando a simples transcrição de ementa.

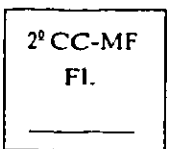
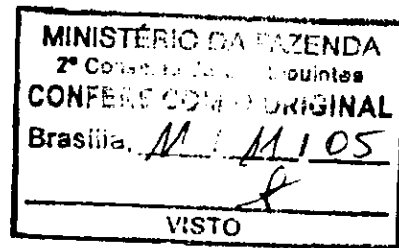
6. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, Segunda Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2003/0046623-9, Relator Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 18/05/2004, DJ de 28/06/2004 PG:00252, negritos ausentes no original).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



CONCLUSÃO

Pelo exposto, não conheço em parte do Recurso, no que possui o mesmo objeto do Mandado de Segurança nº 1999.61.10.001003-6 e, na parte conhecida, dou provimento parcial apenas para restaurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até o trânsito em julgado da ação judicial referida.

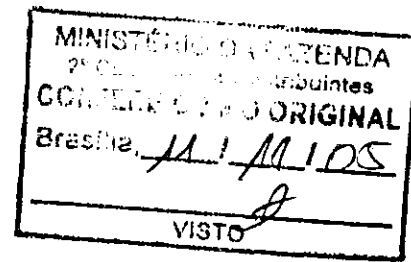
Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



VOTO DO CONSELHEIRO LEONARDO DE ANDRADE COUTO
RELATOR-DESIGNADO

Minha discordância do ilustre Relator concerne à importância do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) para o procedimento de fiscalização.

O MPF foi instituído originariamente pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, e está agora regulado pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, com as alterações efetuadas pelas Portarias SRF nº 1.432, de 23 de setembro de 2003 e nº 1.468, de 6 de outubro de 2003

A natureza da relação fisco-contribuinte envolve circunstâncias relativas ao exercício, pela Administração Tributária, de um direito potestativo que deve ser regido de forma a evitar qualquer violação aos princípios que norteiam as atividades do Estado.

Sob esse prisma, o MPF transmite ao sujeito passivo a certeza da regularidade e da dimensão do procedimento fiscal a que ora é submetido, em obediência ao princípio da segurança jurídica. As informações contidas em seu bojo também fornecem subsídios ao fiscalizado para o exercício do amplo direito de defesa.

Assim, penso que esse documento não pode ter seu alcance restrito apenas como instrumento de controle interno, sem embargo dessa relevante função. Tal restrição mostra-se incoerente com a preocupação da autoridade fiscalizadora em cientificar o sujeito passivo do MPF, inclusive com a disponibilização na Internet. Ora, como instrumento de controle interno, bastaria à Administração ter a certeza da emissão do documento.

Entendo, portanto, que o procedimento fiscal deve ser realizado sob os auspícios de um MPF e em consonância com as determinações nele contidas; caso contrário é passível de nulidade.

Na presente situação, a ação fiscal foi iniciada em 07/01/02 com a lavratura do Termo de Ciência e Solicitação de Documentos (fl. 4), sem o MPF correspondente. No dia seguinte (08/01/02) foi emitido o MPF, cientificado à interessada em 14/01/02 (fl.1).

O MPF traz em seu bojo a informação de que a emissão teve por base o art. 5º da Portaria nº 3.007/01 que determina:

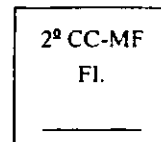
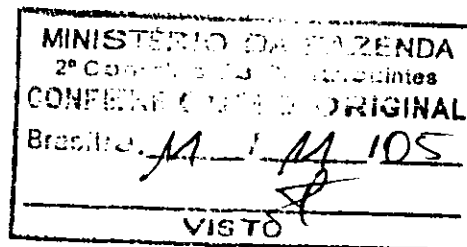
Art. 5º. Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela impossibilidade de subtração de prova, o AFRF deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado da data do início do mesmo, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(.....)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



Em nenhum momento nos autos a fiscalização justificou a aplicação do dispositivo. Não está caracterizada flagrante constatação de contrabando, descaminho ou outra circunstância na qual a mora no início do procedimento prejudique a Fazenda Nacional.

O Termo de Ciência menciona que o objetivo do procedimento é verificar créditos de IPI transferidos de terceiros. Entretanto, a inexistência de qualquer situação enquadrada no dispositivo em referência fica mais nítida quando se constata que a autuação refere-se à Cofins e, conforme informado pelo autuante no Termo de Constatação Fiscal (fls 200/201), apurada em procedimento de Verificações Preliminares Obrigatórias.

Ressalte-se que o MPF foi emitido como MPF-F (Mandado de Procedimento Fiscal- Fiscalização), nos moldes do Anexo I da Portaria SRF nº 3.007/01 e não como MPF-E (Mandado de Procedimento Fiscal Especial), conforme Anexo III desse Ato. A informação de que a emissão teria por base o dispositivo supra transcrito não faz parte do documento gerado originariamente pelo sistema emissor de MPF.

Em vista do exposto, voto por acatar a preliminar argüida e anular o lançamento pela ocorrência de vício formal.

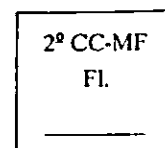
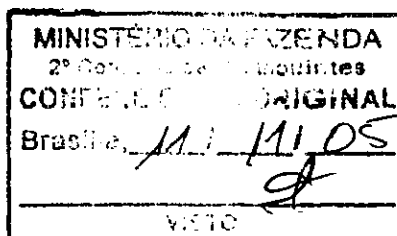
Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.00-4133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO

Discordo da decisão da Terceira Câmara ao acolher a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

Este Colegiado vinha reiteradamente se manifestando no sentido de que a existência de eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal não ensejava a nulidade do Auto de Infração lavrado na forma da lei.

Dessa forma, para justificar meu voto, empresto-me das razões proferidas pelo Ilustre Conselheiro Cesar Piantavigna em voto irretocável proferido no julgamento do Recurso nº 123.365:

“Sem entrar nos pormenores da alegação, antecipo que o mandado de procedimento fiscal não é parâmetro de aferição da competência de agente que subscreve auto de infração.

Ao estabelecer os aspectos necessários ao auto de infração o artigo 10, do Decreto 70.235/72, estabeleceu que ‘o auto de infração será lavrado por servidor competente...’.

(...).

A normativa atual sobre a competência dos Auditores não discrepa da anterior, consoante verifica-se do artigo 6º, I, “a”, da Lei 10.593/02:

‘Artigo 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;’

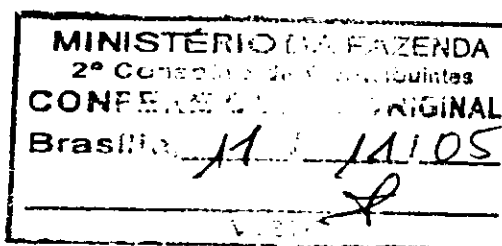
Antes da aludida consolidação normativa foram editadas as Medidas Provisórias nºs. 1.915/99 (artigo 4º, I, a), 1.971/99, 2.093/00 e 46/02, que em seus artigos 6º, I, a, continham idêntica previsão. A conversão da Medida Provisória 46/02 resultou na Lei 10.593/02.

Nessa sorte de considerações verifica-se que a competência para a incumbência, que deve advir de previsão legal, foi devidamente preenchida por norma jurídica hábil a tanto.

MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO vem em abono da afirmação,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260

'...a competência tem que ser considerada nessas três aspectos; em relação às pessoas jurídicas políticas, a distribuição de competência consta da Constituição Federal; em relação aos órgãos e servidores, encontra-se nas leis. Pode-se, portanto, definir competência como o conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixados pelo direito positivo.' (Direito Administrativo. 15ª ed. Atlas. São Paulo. 2003. p. 196 – **negrito do original**)

Se a legislação deferia competência para o auditor proceder à lavratura de auto de infração, não é possível deixar-se seduzir por alegações de incompetência que não se baseiem em transgressão à Lei materializadora da função do agente e das atividades ao mesmo atribuídas, a exemplo do argumento esposado no recurso voluntário.

Não se concebe, dessarte, que a não observância de qualquer norma interna da Administração Pública que tenha criado o tão censurado mandado de procedimento fiscal, e os desdobramentos deste, tenha o poder de caracterizar infringência de competência que foi definida em diploma com status de Lei, ou seja, o Decreto-Lei invocado anteriormente definidor do munus do agente denominado de auditor do tesouro nacional, hoje designado auditor da receita federal.

Admitir o contrário seria consentir que norma infra-legal tem o poder de desfigurar, ou no mínimo restringir, competência legalmente (rectius: decorrente de LEI) outorgada a servidor público, o que é impensável, sobretudo diante da principiologia estabelecida no artigo 84, IV, da Constituição Federal, disposição esta que deixa evidente que nenhuma norma inferior às leis pode transgredir, ampliar ou amoldar o que nelas está disciplinado:

*'Artigo 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.' (grifos da transcrição)*

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já se pronunciou sobre a matéria, consoante verifica-se do seguinte aresto:

'CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. DECRETO REGULAMENTAR. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE CONCENTRADO.

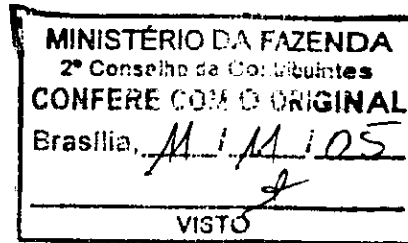
I – Se o ato regulamentar vai além do conteúdo da lei, pratica ilegalidade. Neste caso, não há falar em inconstitucionalidade. Somente na hipótese de não existir lei que preceda o ato regulamentar, é que poderia este ser acoimado de inconstitucional, assim sujeito ao controle de constitucionalidade.

II – Ato normativo de natureza regulamentar que ultrapassa o conteúdo da lei não está sujeito à jurisdição constitucional concentrada. Precedentes do S.T.F.: ADINs nºs. 311-DF e 536-DF.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



III – Ação Direta de Inconstitucionalidade não conhecida. (ADI nº 589/DF. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgada em 20/09/1991. D.J.U. 18/10/1991, p. 14.549 – grifos da transcrição)

O mandado de procedimento fiscal deve ser enxergado, até mesmo por assumir fidedignamente tal papel, como mero elemento de distribuição de serviço, sem aptidão para produzir alegações relacionadas à incompetência de agente da administração fazendária federal.

Com efeito, a partir do momento que a Lei define a competência do agente sobre espaço para a Administração pública reger somente questões referidas às execuções das atividades relacionadas à função legalmente definida, sem que tanto importe em prejuízo ou deflagra incompetência, caso detectada alguma irregularidade nos pequenos pontos disciplinados. Diversamente, no contexto de órgãos ou funções que não receberam individualização jurídica a Administração Pública pode estabelecer limites parâmetros mediante expedição de normas infra-legais (a exemplo de Decretos – artigo 84, IV, da CF/88, Instruções Ministeriais – artigo 87, parágrafo único, II, da CF/88, Portarias, etc...) que inevitavelmente servirão de suporte à aferição de competência de agentes públicos. Havendo violação da disciplina baixada nestes diplomas, no tocante às incumbências que outorgam a servidores da Administração, caracterizada estará a incursão no critério competência do agente, fator que poderá ocasionar a anulação do ato administrativo visado.

MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, com amparo nas lições de RENATO ALESSI, é precisa a respeito:

'Embora a competência do Poder Executivo tenha sido reduzida a quase nada, em decorrência dos já citados dispositivos constitucionais, isso não impede que se faça, internamente, subdivisão dos órgãos criados e estruturados por lei, como também não impede a criação de órgãos como comissões, conselhos e grupos de trabalho

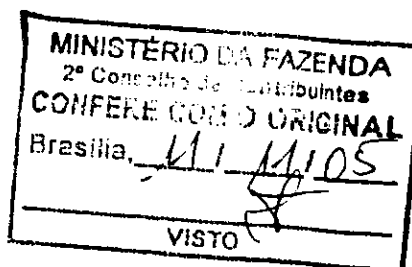
Só que, nessas hipóteses, aplicam-se os efeitos referidos por Alessi, ou seja, a competência, com valor e conteúdo propriamente jurídicos, só existe com relação aos órgãos criados e estruturados por lei; com relação aos demais, a competência terá valor meramente administrativo. Em consequência, somente se pode falar em incompetência propriamente dita (como vício do ato administrativo), no caso em que haja sido infringida a competência definida em lei.' (ob. cit. p. 197. grifos da transcrição. Negrito do original)''

Ainda para ilustrar, cito o julgamento do Recurso nº 122.806 cuja decisão colegiada está formalizada no Acórdão nº 203-09.600, assim ementado:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004133/2002-28
Recurso nº : 126.771
Acórdão nº : 203-10.260



2º CC-MF
Fl.

"NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. O mandado de procedimento fiscal não constitui parâmetro de aferição da idoneidade jurídica dos trabalhos realizados para verificação dos comportamentos de determinado contribuinte frente à Fazenda Federal. Preliminar rejeitada.

COFINS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não é de se reputar configurada denúncia espontânea quando já instaurada ação fiscal hábil à averiguação da situação tributária, como um todo, de contribuinte.

Recurso negado."

Pelo exposto, concluo que o mandado de procedimento fiscal não constitui parâmetro de aferição de validade de auto de infração e rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


ANTÔNIO BEZERRA NETO