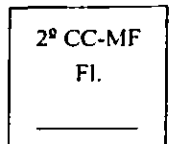
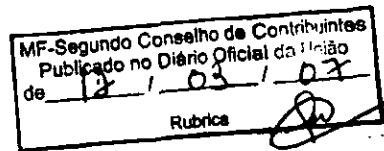




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



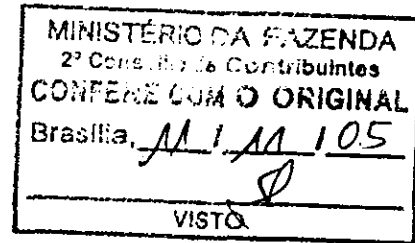
Processo nº : 10855.004223/2002-19

Recurso nº : 126.774

Acórdão nº : 203-10.263

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
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

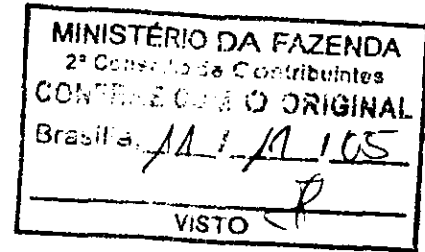


Processo nº : 10855.004223/2002-19

Recurso nº : 126.774

Acórdão nº : 203-10.263

Recorrente : ARJO WIGGINS LTDA.



RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 202/212, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 02/1999, 04/1999 a 06/2002, no valor total de R\$ 3.343.464,96, incluindo juros de mora (não há multa de ofício). O crédito tributário foi lançado para prevenir a decadência, com a exigibilidade suspensa em virtude de liminar concedida no Agravo de Instrumento nº 2001.03.00.004595-2 (Mandado de Segurança nº 1999.61.10.003242-1).

Por bem resumir o que consta dos autos, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 321/323):

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:*

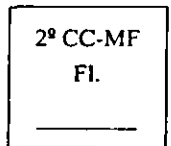
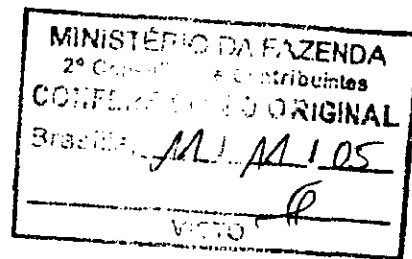
6.1. *Auto de infração sem suspensão da exigibilidade e com multa de ofício, para lançamento da insuficiência dos depósitos judiciais, correspondendo à Cofins calculada a 2% sobre as receitas financeiras e outras receitas, menos os depósitos judiciais.*

6.2. *Auto de infração com suspensão da exigibilidade e com multa de ofício, 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*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263

multa de ofício, em função da liminar e segurança concedidas no processo nº 1999.61.10.003242-1 – objeto do presente processo.

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 processo nº 10855.004133/2002-28, 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 presente.*

10. *Conforme esse demonstrativo de fl. 199 e o de fls. 202 a 208, o autuante constituiu o crédito tributário no valor de R\$ 3.343.464,96, sendo R\$ 2.697.289,32 de contribuição e R\$ 646.175,64 de juros de mora.*

11. *A base legal do lançamento encontra-se descrita nas fls. 208 e 212.*

12. *Devidamente cientificada em 23/09/2002, conforme declaração firmada no próprio corpo do auto de infração à fl. 209, a interessada apresentou, em 23/10/2002, a impugnação de fls. 231 a 270.*

13. *Nela a impugnante alegou que, “muito embora a suspensão da exigibilidade do crédito tributário concedida por medida liminar não impeça a formalização de lançamento por parte do Fisco, a fim de evitar a decadência, este lançamento não pode resultar em exigência por parte do Fisco dos valores relativos ao principal ora lançado, tendo em vista que é legítimo o direito de a Impugnante não ser cobrada (...) até o deslinde da ação judicial (...)”.*

14. *Propugnou pela apreciação da matéria não tratada no judiciário, a qual é objeto da presente impugnação.*

15. *Argumentou que os juros moratórios não são devidos enquanto não revogada a medida liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito, pois o resultado prático dessa suspensão é o de “protrair os efeitos do vencimento da obrigação tributária até que cesse a causa da suspensão”, recorrendo ao art. 160 do CTN e item 10 do Parecer CST nº 2, de 1993, para confirmar sua argumentação.*

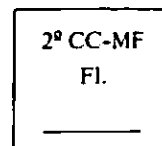
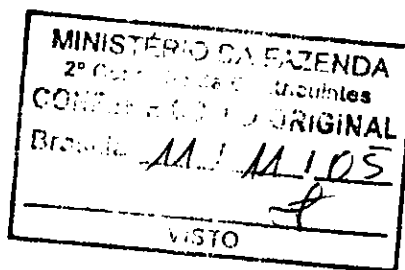
16. *Em relação à base de cálculo, reclamou do critério utilizado pelo autuante quando da inclusão de variações cambiais de contratos de Hedge/Swap firmados pela empresa, tecendo comentários sobre a forma de contabilização da empresa dessas variações cambiais (com exemplo – fl. 242).*

17. *Prosseguiu dissertando extensamente sobre variação cambial – conceito e momento de apuração – , mencionando a Medida Provisória nº 1.858-10 (então 2.158-*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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.

18. Advogou a possibilidade de dedução das desvalorizações da moeda estrangeira frente à moeda nacional, como registro de estorno de receita, alegando que "em nenhum momento a legislação estabelece que a adoção do regime de competência para contabilização das variações cambiais, como fez a impugnante, implicaria a impossibilidade de se deduzir os estornos das receitas de variação monetária ativa."

19. 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).

20. 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".

21. Alegou ainda que, em consequência dos equívocos da fiscalização, entendeu o autuante que os depósitos judiciais teriam sido insuficientes, autuando a impugnante com exigência de multa de ofício, contrariando a Lei nº 9.430, de 1996, art. 63.

22. Por fim, requereu o acolhimento das razões da impugnação, rechaçando a cobrança de juros de mora e a exigência da contribuição no que tange às receitas de variação cambial e de operações de Hedge/Swap, bem como a suspensão do processo, no que se refere ao "crédito tributário principal", e o julgamento simultâneo deste e dos processos nºs. 10855.004208/2002-71 e 4133/2002-28, por tratarem de autos de infração "correlatos".

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 319/326, julgou o lançamento procedente.

Sobre a incidência dos juros de mora, menciona o art. 161 do CTN para considerá-los aplicáveis inclusive nos lançamentos para prevenir a decadência.

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.

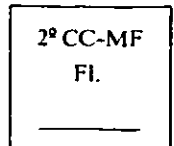
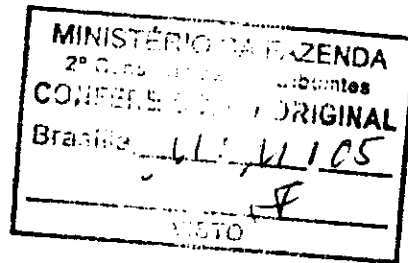
Também ressaltou que a apuração da base de cálculo pelo autuante foi baseada nas planilhas apresentadas pela própria impugnante (fls. 108, 118, 137 e 146), onde são demonstradas, mês a mês, as receitas financeiras e outras receitas, não tendo sido apresentados novos elementos que as contradissem.

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).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



Ao final a DRJ indefere o pedido de suspensão deste processo - consignando que suspensão da exigibilidade do crédito em nada afeta o seu trâmite -, bem como o pedido para que seja julgado com outros dois, posto que todos os elementos necessários à formação de convicção do julgador encontram-se presentes, conferindo-lhe autonomia como feito processual.

O Recurso Voluntário de fls. 360/414, tempestivo (fls. 335, 338 e 360), insiste na improcedência do Auto de Infração, repisando alegações da impugnação 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.

Invoca a decisão liminar no Agravo de Instrumento nº 2001.03.00.004595-2, que lhe permite recolher a COFINS a 2%, para aduzir que à vista da suspensão da exigibilidade do crédito são inaplicáveis os juros de mora.

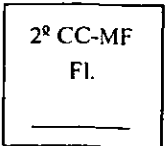
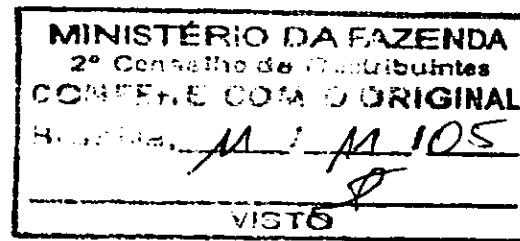
Traz longo arrazoado contra a Lei nº 9.718/98, reputada inconstitucional.

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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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.

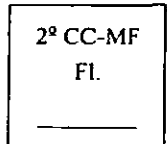
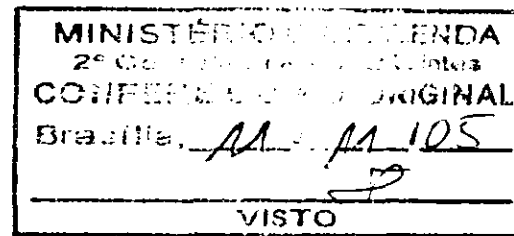
Por último insurge-se contra a taxa Selic, introduzindo matéria não constante da impugnação.

Informação à fl. 601 dá conta do arrolamento de bens necessário.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263

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.

JUROS SELIC: MATÉRIA PRECLUSA

No tocante à arguição contra a taxa Selic, é matéria preclusa, por não constar da impugnação. Não tendo sido abordado no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:¹

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

- i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*
- ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*
- iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade*

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar do pedido de juros, na manifestação de inconformidade. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

AÇÕES JUDICIAIS E OUTROS PROCESSOS E LANÇAMENTOS CORRELATOS

Convém destacar que a recorrente impetrou os dois Mandados de Segurança seguintes:

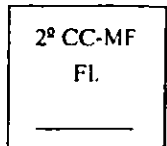
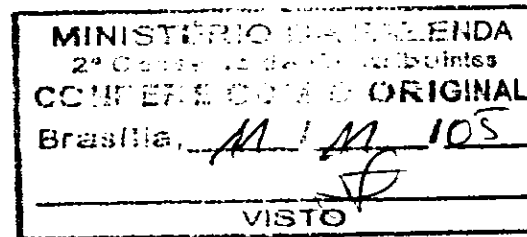
- o de nº 1999.61.10.001003-6, com cópia da Inicial às fls. 18/30, no qual foi concedida liminar em 15/04/99 (fls. 31/33), confirmada por sentença, garantindo-lhe o direito de recolher a Cofins sem a ampliação da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718/98. Posteriormente o Tribunal Regional Federal 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

¹ MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 665, apud CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione", in *Saggi di diritto processuale civile*. Milano: Giuffrè, 1993, vol. 3, p. 233.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



Lei nº 9.718/98 (ver fls. 34/35). A impetrante interpôs Recursos Especial e Extraordinário (fls. 546/577).

- 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. 465).

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 do Recurso nº 126771, 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 126775, cujo Auto de Infração corresponde 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 deste Recurso nº 126774, cujo Auto de Infração corresponde 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.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA RESERVADA AO JUDICIÁRIO

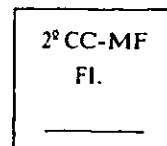
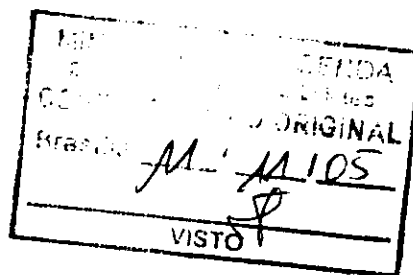
Inicialmente reafirmo o entendimento da primeira instância, de que arguição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts.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

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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.

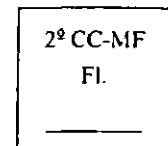
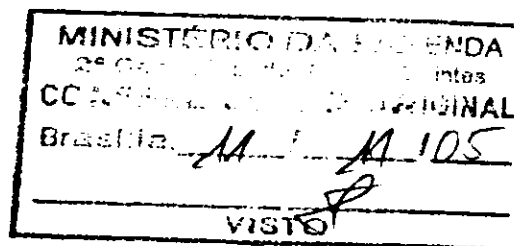
Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo 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.

Destarte, as alegações de inconstitucionalidade contra a taxa Selic não podem ser apreciadas. Do mesmo 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



AÇÃO JUDICIAL SEM DEPÓSITO: DESISTÊNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA, NA PARTE EM QUE TRATA DO MESMO OBJETO E APLICABILIDADE DE JUROS DE MORA.

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 o de 1999.61.10.003242-1.

Como resta claro pela cópia da Inicial às fls. 36/59, na referida ação judicial a recorrente insurge-se contra o aumento da alíquota da COFINS, de 2% para 3%, de forma coincidente com parte deste Recurso.

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 no 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.

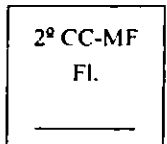
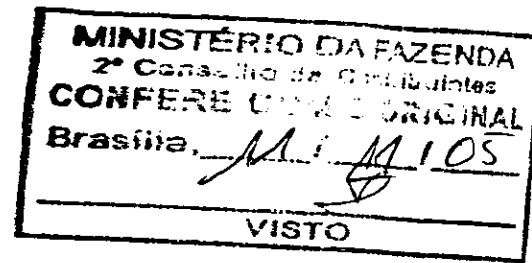
Quanto ao argumento de que o art. 51 da Lei nº 9.784/99 teria revogado o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, por suposta incompatibilidade, é assaz desarrazoado. Aquele apenas ressalta que qualquer interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir de pedido formulado administrativamente,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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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:²

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 não realizado depósito judicial integral, 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 acaso 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:

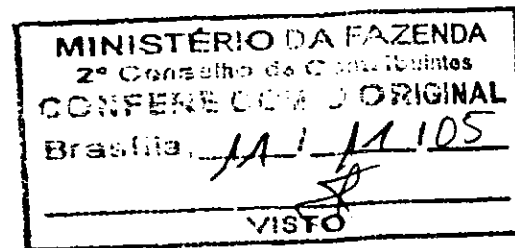
Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes

² 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 : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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 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. Em havendo depósito integral, após o trânsito em julgado o montante depositado 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. Por isto descabe o lançamento de juros de mora. Esta não é a situação em tela, em que o lançamento teve a sua exigibilidade suspensa sem ter sido efetuado o depósito do montante equivalente aos créditos tributários questionados judicialmente.

No sentido de que cabem juros de mora em lançamento para prevenir a decadência, quando inexistente o depósito do montante integral, cabe transcrever a jurisprudência administrativa abaixo, desta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Observe-se:

NORMAS PROCESSUAIS - OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - Ação judicial proposta pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional - antes ou após o lançamento do crédito tributário - com idêntico objeto, impõe renúncia às instâncias administrativas, determinando o encerramento do processo fiscal nessa via, sem apreciação do mérito. PIS - LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA - Nenhum dispositivo legal ou princípio de direito material ou processual impede o lançamento do crédito tributário, cuja única fronteira legal intransponível é a decadência, e o auto de infração é o meio legal disponível para o fisco efetuar-lo. JUROS DE MORA - São devidos desde a data de vencimento do tributo, nos percentuais da legislação que os regula. Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e negado na parte conhecida.

(Recurso 123.275, Ac. 203-09.239, sessão de 02/12/2003, Recorrente Witco do Brasil LTDA., Relator Conselheiro Otacílio Cartaxo, unanimidade).

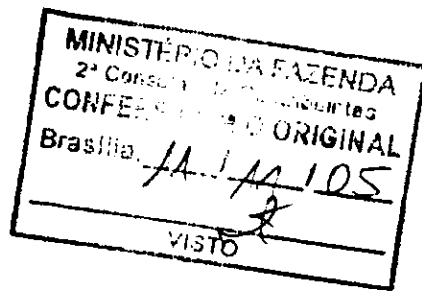
BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS, CONSOANTE A LEI Nº 9.718/98: INCLUSÃO DA VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SEGUNDO O REGIME DE CAIXA OU, À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE, SEGUNDO O DE COMPETÊNCIA.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



2º CC-MF
Fl.

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 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).

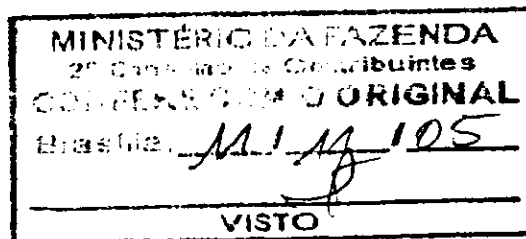
No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263

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.

§ 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 indubitoso 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.

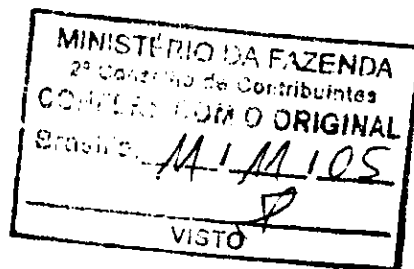
Passageira ou permanente, reversível ou não, o certo é que a adoção pelo regime de competência implica em reconhecimento contábil dos resultados positivos advindos da variação cambial, de forma a alterar o ativo da empresa ao final de cada mês.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.³ Ainda que tal disponibilidade seja momentânea - afinal, a empresa só transforma a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica se puder 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 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 computo 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

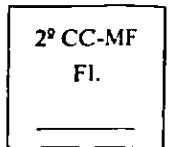
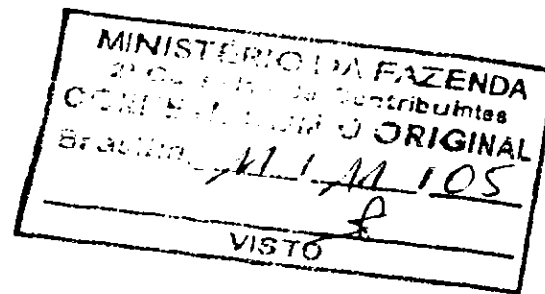
1.2) Desvalorização do Real: acarreta **aumento** da quantidade de Reais no ativo.

³ 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 : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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

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.

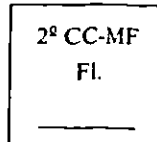
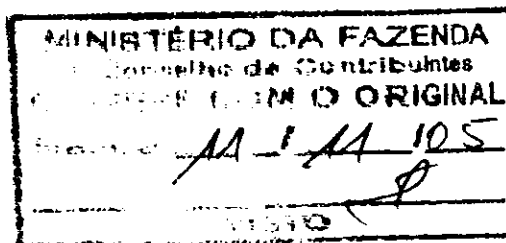
Neste ponto cabe destacar que os termos **ativa e passiva** não se referem a contas de direitos (ativo) ou de obrigações (passivo), mas sim a contas de receitas (variação monetária ou cambial ativa) ou de despesas (variação monetária ou cambial passiva). Assim, variação cambial ativa, por se constituir 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).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10855.004223/2002-19
Recurso n^o : 126.774
Acórdão n^o : 203-10.263



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.

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, 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.

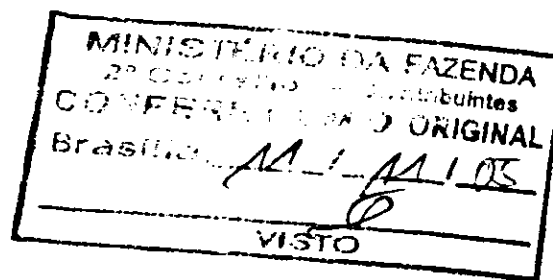
A isenção ou imunidade própria das exportações não se aplica às variações cambiais decorrentes dos contratos de venda para o exterior porque as duas receitas são inconfundíveis: enquanto a receita de exportação correspondente ao valor das mercadorias exportadas, sendo auferida no momento da remessa para 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



2º CC-MF
Fl. _____

CONCLUSÃO

Pelo exposto, não conheço em parte do Recurso, no que possui o mesmo objeto do Mandado de Segurança nº 1999.61.10.003242-1 e, na parte conhecida, nego provimento.

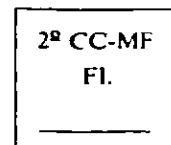
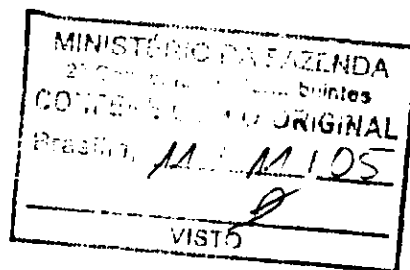
Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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.

A presente exigência tem origem no mesmo procedimento que culminou nas autuações formalizadas nos autos dos processos 10855.004133/2002-28 e 10855.004208/2002-71, onde foi discutida preliminar de nulidade por irregularidades no MPF. Por esse motivo, e considerando que matéria envolvendo nulidade pode e deve ser argüida de ofício, a questão será aqui objeto de análise, ainda que não tenha sido levantada na peça recursal.

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 regrado 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).

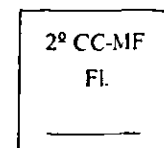
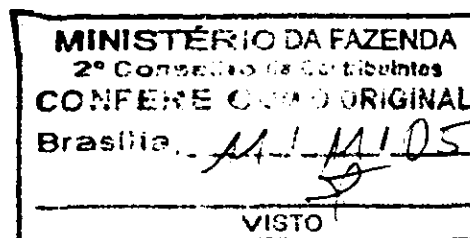
O MPF traz em seu bojo a informação de que a emissão teve por base o art. 5º da Portaria nº 3.007/01 que determina:

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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.

(.....)

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.

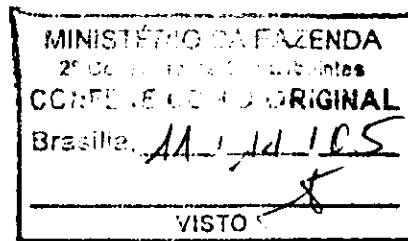
Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



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.

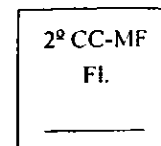
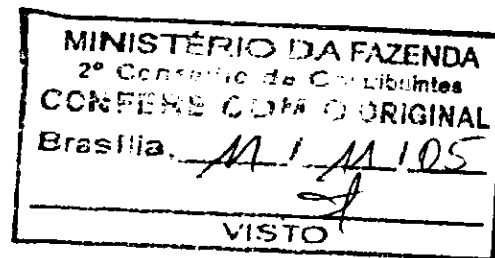
Nessa sorte de considerações verifica-se que a competência para a incumbência, que deve advir de previsão legal, foi devidamente preenchida por norma jurídica hábil a tanto.

MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO vem em abono da afirmação, lecionando que:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



'...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.

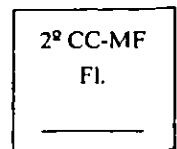
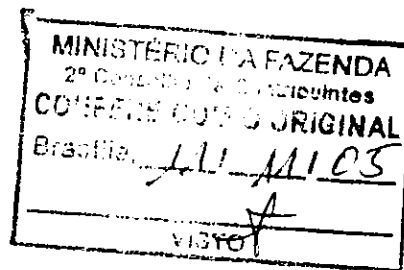
I – Se o ato regulamentar vai além do conteúdo da lei, pratica ilegalidade. Neste caso, não há falar em inconstitucionalidade. Somente na hipótese de não existir lei que preceda o ato regulamentar, é que poderia este ser acoimado de inconstitucional, assim sujeito ao controle de constitucionalidade.

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 : 10855.004223/2002-19
Recurso nº : 126.774
Acórdão nº : 203-10.263



“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.

ANTONIO BEZERRA NETO