



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	22 / 02 / 06
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : MAINHOUSE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

NORMAS PROCESSUAIS.

OBJETO DO LITÍGIO.

Só serão debatidas no julgamento de lançamento de ofício as razões de defesa apresentadas que tenham relação com o objeto do litígio travado. Recurso não conhecido nesta parte.

COFINS.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos ao custo de serviços sub-contratados de terceiros, bem como de materiais e insumos empregados nas obras.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da SELIC.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
MAINHOUSE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso quanto ao litígio; e II) em negar provimento ao recurso quanto a parte remanescente, nos termos do voto da Relatora.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.
Imp/mln



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26 05 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

Recorrente : MAINHOUSE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração objetivando a exigência da Cofins em virtude de a fiscalização haver verificado que os valores desta contribuição foram informados a menor pela contribuinte em DCTF.

Esta diferença deu-se pelo fato de haver sido excluída da base de cálculo da Cofins valores relativos a insumos e materiais empregados nas obras, bem como os valores pagos aos subempreiteiros.

A autuada apresentou impugnação, alegando em sua defesa, em síntese:

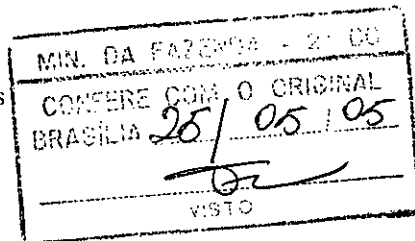
1. consta do termo de encerramento da ação fiscal que é atinente ao processo administrativo nº 10980.002321/2002-86, relativo à cobrança do IRPJ, esclarecendo que traz na impugnação razões relativas à denegatória de retificação de declarações de IRPJ, anos de 96 a 98;
2. a autuação recaiu sobre a totalidade das receitas não tendo sido consideradas as exclusões relativas a insumos e materiais empregados nas obras, bem como os valores pagos aos subempreiteiros;
3. fundamenta sua defesa no princípio da isonomia tributária, por meio do qual deve lhe ser dado idêntico tratamento dispensado aos revendedores de veículos usados e instituições financeiras (art. 5º da Lei nº 9.716/98 e § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001), devendo portanto ser excluído da sua base de cálculo os valores relativos a insumos e materiais empregados nas obras;
4. os valores pagos aos subempreiteiros são receitas de terceiros não podendo integrar sua base de cálculo;
5. no caso das subempreitadas atua como intermediária, auferindo apenas uma taxa de administração, e sobre as receitas de terceiros que transitam em sua contabilidade não pode incidir a Cofins de acordo com o disposto na IN SRF nº 126/88 e ADN nº 07/2000;
6. trata de questões relativas ao IRPJ;
7. inconstitucionalidade da utilização da taxa selic como juros de mora;

A DRJ em Curitiba - PR manteve o lançamento, na íntegra

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

Inconformada a empresa apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, fls.124/151, alegando como razões de defesa as mesmas apresentadas na inicial.

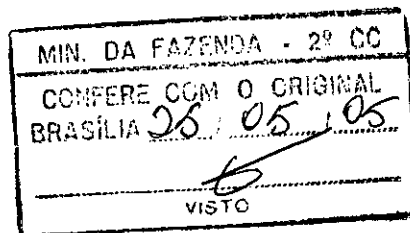
Foi efetuado arrolamento de bens, fl. 160, garantindo o seguimento do recurso interposto.

É o relatório.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser analisado.

Primeiramente vale ressaltar que neste processo não serão debatidas as razões de defesa relativas ao IRPJ (retificação de declarações do IRPJ), por serem estranhas à lide que versa unicamente sobre a Cofins.

Vale observar que no seu recurso a recorrente admite que *"quando não possui condições materiais e técnicas para prestar os serviços por suas próprias mãos, viabiliza seus negócios entregando a obra a terceiros especializados, mediante o contrato de subempreitada"*.

Anteriormente à Lei nº 9.718/98 o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, § 2º.

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

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

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA	2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA 26/05/05	
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei nº 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV nº 120.937, motivo pelo qual adoto excertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

"Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

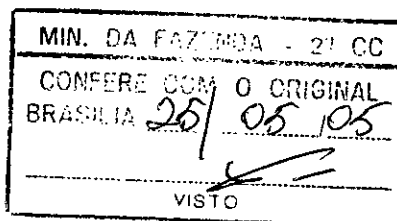
Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056



2ª CC-MF
Fl.

pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnies autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso financeiro que entre na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

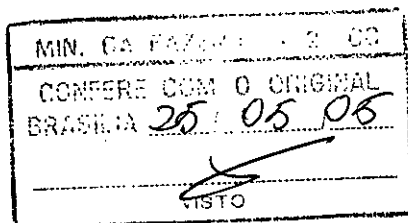
Ou seja, independentemente de integrar ou não o patrimônio da empresa, havendo ingresso financeiro em sua contabilidade há receita e portanto deve ser tributada de acordo com o disposto na Lei nº 9.718/98.

Por outro lado é de se observar que os valores que a contribuinte deseja ver excluídos da sua base de cálculo referem-se a custos incorridos na prestação dos serviços contratados. Observe-se que os contratos são firmados diretamente entre os contratantes e a recorrente. Esta, por sua vez, por não possuir meios próprios para prestar os serviços contratados, sub-contrata outros para prestarem tais serviços. Todavia, a relação comercial desenvolve-se entre a recorrente e os contratantes. A relação da recorrente com os prestadores de serviços sub-contratados é outra relação, não podendo ser inserida na primeira, como se o contratante dos serviços travassem um contrato com a autuada para administração das obras e outro com as empresas executoras dos serviços sub-contratados pela recorrente.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

A recorrente é contratada para executar determinada obra e para isto ela é paga pelo contratante. Todavia caso ela própria não tenha condições de executar o serviço contrata terceiros que possam fazê-lo.

Pretendeu, portanto, a contribuinte, aplicar regra de não-cumulatividade à Cofins. Ocorre que não existe qualquer previsão legal para arrimar suas pretensões, sendo que a exclusão de receitas de terceiros é incabível à situação fática apresentada, conforme dito anteriormente.

A exclusão prevista na lei refere-se a valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas e a exclusão pleiteada pela recorrente refere-se a custos incorridos na prestação dos serviços por ela contratados com os usuários dos planos de saúde. Diferente, portanto, as duas premissas: a primeira refere-se às receitas de terceiros indevidamente apropriadas e a segunda, aos custos de produção. Impossível, pois, aplicar a exclusão prevista para a primeira premissa à segunda, até mesmo porque, se assim o fosse, estaria sendo ferido o princípio basilar do Direito Tributário da legalidade.

Ressalte-se aqui que, mesmo antes da regência da Lei nº 9.718/98, o valor que servia de base para cobrança da Cofins já era aquele relativo ao faturamento. O significado da palavra faturamento, no léxico, é o ato ou efeito de faturar. Faturar significa, na linguagem técnica comercial, incluir mercadoria em fatura. Fatura, aí, quer dizer a relação que acompanha a remessa de mercadorias.

Desse sentido originário derivou um uso popular, como tal registrado pelo AURÉLIO. Faturar, em nosso País, significa – na linguagem criada pelo povo – (1) tirar proveito material (sobretudo pecuniário), (2) fazer, realizar, conseguir (coisa vantajosa) ou (3) ganhar muito dinheiro ou auferir vantagens.

Na linguagem econômica, faturamento significa o complexo das receitas havidas pela empresa em dado período, independentemente dos resultados, positivos ou negativos, obtidos a final. Distingue-se de lucro, pois esse sim indica o resultado pecuniário positivo da empresa, decorrente do encontro das contas do ativo e passivo num balanço contábil. Percebe-se que o constituinte de 1988 coincidentemente adotou o termo faturamento nesse sentido econômico (de entradas brutas), com o objetivo proclamado de ampliar a base de cobrança das contribuições sociais.

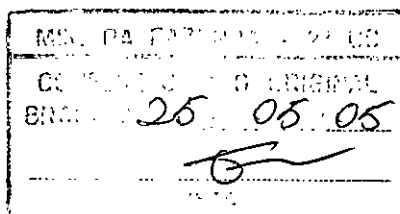
Assim, a base de cálculo da Cofins é o valor do faturamento mensal (receita bruta), assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pelo contribuinte e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas apenas as exclusões e deduções previstas na legislação em vigor.

A grande mudança ocorrida com a substituição da palavra “faturamento” por “receita bruta” é que a segunda expressão possui conceito mais amplo do que o primeiro vocábulo, pois receita bruta consistiria na soma algébrica da receita operacional e não-operacional¹. Em sintonia com esses conceitos, o que a legislação tributária e a jurisprudência entendem por faturamento relativo às contribuições sociais é exatamente a receita operacional.

¹ Receita Operacional: abrange as receitas de vendas dos produtos e prestação de serviços provenientes das operações que constituem o objeto social da sociedade definido no contrato social ou estatuto. A receita não-operacional compreende as receitas da sociedade obtidas fora de seu objeto social definido fora do contrato social ou estatuto. Ressalte-se que a Lei nº 6.404/76 não fornece detalhes do conteúdo das receitas não operacionais, somente



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

O conceito de faturamento, que correspondia ao da antiga base de cálculo da Cofins, foi exaustivamente discutido em doutrina e jurisprudência, que o fixaram como o equivalente à receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, especialmente as financeiras, de aluguéis, e as variações monetárias ativas.

Desta sorte, vê-se que a base de cálculo desta contribuição sempre foi o valor relativo à receita bruta, nunca aquele relativo ao lucro operacional bruto, como pretendeu a contribuinte, no qual, diferente do primeiro, estariam excluídos os custos de produção.

Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi citam *in* Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 696, como exemplo de receitas transferidas para terceiros, as contas telefônicas, nas quais são pagos valores que originariamente não pertencem às empresas de telefonia, como as campanhas de doação da UNICEF, as cobranças de mensalidades dos provedores da Internet, os prefixos 0900, etc. Esses valores não são receitas das empresas de telefonia e, por isso mesmo, não podem integrar sua receita bruta para efeito da legislação tributária federal.

Sendo incabível, portanto, a exclusão prevista na lei ao caso concreto apresentado, restaria finda a discussão. Entretanto, ainda que não bastasse a impossibilidade da exclusão pretendida pela contribuinte por absoluta falta de amparo legal, o dispositivo legal invocado dependia, para sua aplicação, de regulamentação pelo Poder Executivo, o que não ocorreu.

A norma jurídica invocada encontrava-se, pois, com a sua eficácia condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, sem a qual, não produz qualquer efeito jurídico, embora, vigente. Este tem sido o entendimento esposado pelo Poder Judiciário.

Não tendo sido regulamentado, o referido dispositivo veio a ser revogado pelo inciso IV do art. 47 da MP nº 1991-18, de 2000, sem que produzisse, no curso de sua vigência, quaisquer efeitos.

Após a citada revogação a SRF proferiu o AD SRF nº 56, de 2000, por meio do qual explicitou que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por não ter sido regulamentado pelo Poder Executivo (condição resolutória para sua eficácia) e ter sido revogado, não produziu qualquer efeito durante a sua vigência.

Segundo Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi *in* Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2001, pág. 695/696, o referido dispositivo legal – inciso III do § 2º do art 3º da Lei nº 9.718/98, a revogação do referido dispositivo “*não altera em nada a exclusão, da base de cálculo, de receitas que originariamente já são de terceiros. Nesses casos não há necessidade de autorização por lei ou ato administrativo*”. Ocorre que, no caso presente, não se trata de receitas de terceiros, mas sim de custos.

menção, em seu art. 187, que após o resultado operacional devem aparecer as receitas e despesas não operacionais. A legislação tributária relativa ao imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido expressamente discrimina o que se considera como resultados não operacionais, os quais se referem, basicamente, a transações com bens do ativo permanente, daí resultando, por exclusão, que os demais resultados obtidos pela pessoa jurídica, independentemente do tipo, do objetivo ou da finalidade, serão considerados operacionais.

134/18



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/05/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

Ressalte-se, mais uma vez, que, ainda que o dispositivo legal invocado para arrimar suas pretensões tivesse sido regulamentado pelo Poder Executivo, produzindo assim seus efeitos, não seria aplicável à situação fática apresentada por absoluta falta de amparo legal.

No que tange à exclusão dos custos relativos aos insumos e materiais empregados nas obras é de se verificar que tal pretensão foge às normas legais que disciplinam a Cofins.

O argumento sobre a isonomia com as instituições financeiras e revendedoras de veículos usados é, em análise derradeira, questionamento acerca da constitucionalidade da legislação da Cofins, já que a ofensa, acaso existente, seria atribuída ao legislador.

No que tange à constitucionalidade da norma aventada pela recorrente, filiamonos à corrente doutrinária que afirma a impossibilidade de ser apreciada pela esfera administrativa.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

"Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos."

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/05/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, ainda que as esferas hierarquicamente inferiores do Judiciário julguem inconstitucional determinada norma, devem, obrigatoriamente, submeter sua decisão, em grau de recurso obrigatório, ao órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

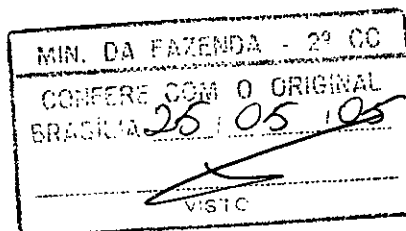
Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional."

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

Estando, pois, a lei que regulamenta a Cofins em pleno vigor, não tendo sido declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, cabe à fiscalização aplicá-la, até mesmo porque a atividade por ela exercida é vinculada e obrigatória, e não discricionária.

A exclusão das despesas operacionais da base de cálculo da Cofins como pretende a recorrente, não encontra qualquer amparo legal na legislação de vigência e, por conseguinte, não pode ser acatada.

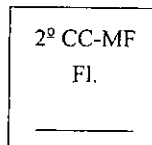
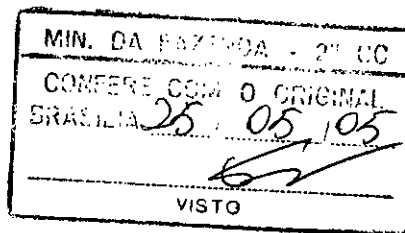
Por sua vez, no que diz respeito à exigência de juros de mora à taxa Selic, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa "se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)". Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante e respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigente, que tenha erigido tal

1341



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056



vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo “diverso (índice ou taxa de juros)”. O diverso é tão-somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos “menores que (<)”, mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexistente o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da taxa SELIC), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do ADIN nº 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, **os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano**, não se podendo tresler o CTN como tão desassissadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

“A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349).”

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as Leis nºs 8.981/95, 9.069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação “SELIC”), 9.250/95, 9.528/97 e 9.779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei nº 8.981/95 –, *verbi*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 25/05/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

gratia, em seu art. 84, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à “taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (*sic*)”. Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se aufer e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delinea-se a pretensão da recorrente.

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, do ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis nºs 7.763/89, 7.150/83, 9.069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da taxa SELIC mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por fazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

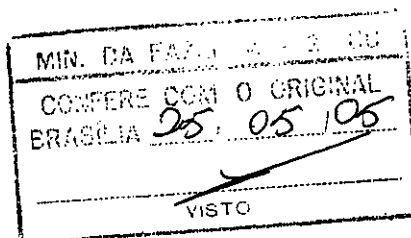
Por fim, a alegação de que o BACEN venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo do regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança.

BY 11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

São, pois, fatores heterôneos à sua concepção jurídica, servindo tão-somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculos diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

"Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed.. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original)."

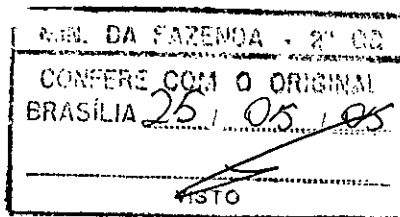
Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantêm a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação "moratória" apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056

conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados “juros remuneratórios” por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigente, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

“Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002, pg 31).”

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a **taxa SELIC obedece a devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade** qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a inocular vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria-Geral da República, nos autos do R. Esp. 215881/PR:

“Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código.”

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total **improcedência** das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

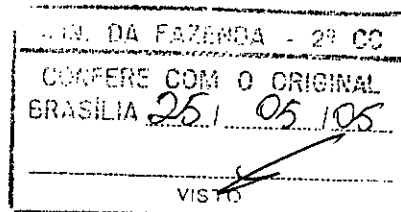
Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.006173/2003-50
Recurso nº : 125.413
Acórdão nº : 204-00.056



2ª CC-MF
Fl. _____

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Isto posto, voto no sentido de não conhecer do recurso em relação às matérias que não são objeto da autuação – retificação de declarações do IRPJ, e negar provimento em relação às demais.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005


NAYRA BASTOS MANATTA //