



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 10 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

Recorrente : COMPANHIA ESTADUAL DE SILOS E ARMAZÉNS
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

NORMAS PROCESSUAIS - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

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

BASE DE CÁLCULO. Praticando, a contribuinte, operações distintas sobre as quais aufere renda, deve recolher a contribuição sobre o faturamento obtido com as operações.

Incabível o cálculo da exação nas operações de venda apenas sobre a receita líquida obtida, decorrente da diferença de preço entre os produtos recebidos como pagamento nas operações de armazenagem e o preço obtido com a venda destes produtos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMPANHIA ESTADUAL DE SILOS E ARMAZÉNS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/ja



Processo nº : 11080.014624/2001-77

Recurso nº : 122.947

Acórdão nº : 202-15.337

Recorrente : COMPANHIA ESTADUAL DE SILOS E ARMAZÉNS

RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que a seguir transcrevo:

“Trata o presente processo fiscal de impugnação (fls. 120/138) a auto de infração (fls. 04/07) relativo à Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins devido à insuficiência de recolhimento da referida contribuição nos períodos de apuração de fevereiro/1997 a junho/2001, que resultou em lançamento de crédito tributário (contribuição, multa de ofício e juros moratórios) no valor total de R\$ 243.426,54 (quatrocentos e onze mil, trezentos e sessenta reais e noventa e três centavos), atualizados até 30 /11/2001. Os demonstrativos de apuração e cópias de documentos contábeis relativos à base de cálculo estão juntados como fls. 18/22 e 28/81.

2. *No relatório de ação fiscal de fls. 23/25, informa o agente autuante que o lançamento deve-se à constatação de que houve redução indevida da base de cálculo da Cofins em virtude da contabilização do custo das mercadorias vendidas a débito da conta de receita com vendas, conforme demonstrado pela própria empresa a fls. 28, devendo a operação de armazenagem, para fins de incidência de Cofins, receber tratamento distinto da operação de venda do produto, pois não haveria previsão legal para que a contribuição fosse calculada descontando-se o custo do produto recebido, armazenado e posteriormente revendido. Foram deduzidos os pagamentos efetivados.*

3. *Na contestação ao lançamento são inicialmente apontados diversos aspectos asseverados como inconstitucionais na Lei 9.718/1998, aplicada ao presente lançamento para os fatos geradores a partir de fevereiro de 1999, tais como a violação ao conceito de faturamento e impossibilidade de incidência sobre a totalidade das receitas, além da impossibilidade de alteração de uma Lei Complementar (LC 70/92) por uma Lei Ordinária. Também alega que o referido diploma legal seria nulo frente ao ordenamento constitucional então vigente (anterior à Emenda Constitucional 20 de 1998). No mesmo sentido, inquinou de inconstitucional a cobrança da exação em comento, tendo em vista a cumulatividade com o Pis-Pasep.*

4. *Referiu também a interessada que, por prestar serviços de armazenagem a seus clientes, recebe parte dos produtos armazenados como pagamento. Desta forma, incabível a tributação das diferenças relativas aos produtos recebidos em pagamento, armazenados e posteriormente revendidos, haja vista o tratamento contábil de recuperação de custos dispensado a esta*

M



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

operação, cabendo a incidência apenas sobre a diferença entre o valor dos produtos recebidos e o preço de revenda.

5. *Insurge-se também contra a aplicação da taxa selic como índice balizador dos juros moratórios, apontando diversos aspectos que entende inconstitucionais.”.*

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/POA nº 1.831, de 06/12/2002, fls. 147/152, julgando procedente o lançamento, ementando sua decisão nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/06/2001

Ementa: Sociedade de Economia Mista – Armazenagem e Revenda de Produtos Agrícolas – Não há que se falar incidência de Cofins apenas sobre o valor líquido recebido entre o preço obtido na revenda e o custo dos produtos recebidos e armazenados, posto que configuram-se duas operações comerciais distintas (serviço de armazenagem e venda de produtos), com faturamentos independentes, tributáveis para fins de incidência da contribuição em litígio.

A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Lançamento Procedente”.

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 10/01/2003, fl. 156, e, inconformada com o julgamento proferido, interpôs, em 10/02/2003, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 157/173, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

Apresentou arrolamento de bens, fls. 175/176, segundo informação de fl. 200, permitindo o seguimento do recurso interposto.

É o relatório.



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA**

O recurso apresentado encontra-se revestido das formalidades cabíveis merecendo ser apreciado.

A recorrente alega em sua defesa que as bases de cálculo apuradas estão equivocadas uma vez que presta serviços de armazenagem a seus clientes recebendo parte dos produtos armazenados como pagamento. Sobre estes valores totais, incluindo os valores dos produtos recebidos como pagamento, recolhe a contribuição. Num segundo momento, vende estes produtos recebidos como pagamento, e sobre a diferença entre os valores que entraram como pagamento e os valores obtidos nas vendas é que recolhe a Cofins.

É de se observar que a contribuição em comento incide sobre o faturamento da empresa, sendo o disposto na Lei Complementar nº 70/91, art. 2º, que a instituiu.

O termo faturamento é empregado, segundo Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, não apenas para identificar o ato de faturar, mas, principalmente, para indicar o somatório do produto de vendas ou atividades concluídas num dado período temporal, representando, assim, as receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa.

Estes autores concluem que para haver faturamento é preciso que ocorram operações mercantis, venda de produtos ou atividades semelhantes. É sobre estas operações que recairá a incidência das contribuições previstas no art. 195, inciso I da Constituição Federal, dentre as quais encontra-se a Cofins, uma vez que representam a materialidade das hipóteses de incidência cuja quantificação pode ser expressa como sendo “faturamento”.

No caso em questão as operações de armazenagem e posterior venda de produtos recebidos como pagamento referem-se a operações de prestações de serviços e venda de mercadorias, respectivamente, ou seja, às atividades econômicas praticadas pela empresa. Sobre as receitas decorrentes destas atividades é que incidirá a contribuição.

Sobre a primeira das operações praticada pela autuada – armazenagem de produtos, obtém-se determinada receita, devendo sobre esta incidir a Cofins, conforme dispõe o art. 2º da LC 70/91, não importando se parte das receitas foram obtidas na forma de produtos e não em moeda.

Este é um negócio jurídico perfeito e acabado, devendo, portanto, ser tributado o faturamento dele decorrente, independente da forma que são contabilizadas estas receitas, ou da maneira segundo a qual o pagamento é efetuado. Os produtos recebidos como pagamento haverão de ser considerados como receitas e contabilizados pelos valores que ingressaram no caixa da empresa. Não importa qual o destino a ser dado, posteriormente, a estes produtos. Nesta operação eles representam receitas da empresa.



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

Num segundo momento a empresa realiza a venda destes produtos, constituindo esta uma segunda operação praticada pela recorrente mediante a qual obtém novas receitas que devem, igualmente à primeira, ser tributadas.

Considerar que as receitas decorrentes da venda de produtos correspondem apenas à diferença entre os valores obtidos na venda e os valores pelos quais os produtos ingressaram na empresa seria considerar que a Cofins incide apenas sobre as receitas líquidas obtidas pelas empresas, o que carece de qualquer embasamento legal.

A base legal da exação refere-se a faturamento e não a receita líquida. Os valores dos produtos ingressados na empresa constituem custos, e não há previsão legal para que se abatam os custos da base de cálculo da contribuição.

Ressalte-se que se assim fosse uma empresa que recebesse o pagamento por serviços prestados em moeda, efetuasse compra de produtos para posterior revenda, também haveria de ser tributada, na segunda operação – venda, apenas sobre a diferença, ou seja, sobre a receita líquida, o que é incabível.

Aplicando-se a regra matriz de incidência tem-se que o antecedente da norma impositiva do imposto exige a descrição de fato que ostente sinal de riqueza pessoal, e o conseqüente deve prescrever a conduta obrigatória do titular desta riqueza entregar parte dela ao Estado. No caso em comento tem-se que o antecedente da norma impositiva descreve o fato que ostente sinal de riqueza como sendo a realização de operações que impliquem na obtenção de receitas, qual seja, o faturamento da empresa.

Analisando-se o critério pessoal no antecedente da norma impositiva de imposto verifica-se que este é representado pela descrição do sujeito de direito que aparece como titular de uma riqueza, o que no caso em concreto, é representado, em ambas as operações praticadas pela empresa (armazenagem e venda), pela própria empresa.

No critério material no antecedente da norma impositiva de imposto deve-se ter, obrigatoriamente, um comportamento que ostente sinais de riqueza, ou seja, deve conter a descrição do comportamento de um sujeito de direito que ostente sinais de riqueza. O verbo empregado na construção da hipótese tributária, deve ser pessoal e de predicação incompleta, e, mais especificamente, exigir um complemento que denote riqueza.

Passando-se à situação concreta, tem-se que no caso da armazenagem o verbo é prestar e o complemento serviço de armazenagem, ao passo que nas operações de venda o verbo é vender e o complemento produtos.

Além dos critérios pessoal e material, o antecedente da norma impositiva de imposto precisa exibir os critérios temporal e espacial, para que se possa identificar o momento da ocorrência do fato e o local de sua realização, o que no caso concreto é representado (aspecto temporal) na primeira operação, pelo momento da prestação dos serviços e armazenagem e, na segunda, pelo momento da venda dos produtos. O critério espacial é representado, em ambas as operações, pelo local onde se deu à realização dos negócios de armazenagem e da venda dos produtos.



Processo nº : 11080.014624/2001-77

Recurso nº : 122.947

Acórdão nº : 202-15.337

Depreende-se daí que ambas as hipóteses – armazenagem e venda de produtos, são distintas não havendo como inserir uma na outra ou fazer de uma o complemento da outra, pela simples observância da regra matriz de incidência, como restou demonstrado.

Assim sendo, correto o procedimento do Fisco ao considerar as bases de cálculo da contribuição como sendo o faturamento decorrente da prestação de serviços de armazenagem e o da venda de produtos, independentemente, pois que constituem operações distintas entre si, devendo ser tributadas como tal.

No que diz respeito aos argumentos acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

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 GLANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

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.”

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 a 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,



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

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:

“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.

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, 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 a 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 vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

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 faz 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 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 8981/95, 9069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação “SELIC”), 9250/95, 9528/97 e 9779/99. Portanto, não apenas faz 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.



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

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 gratia*, em seu art. 84, I, 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, delineia-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, dos 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 7763/89, 7150/83, 9069/95. 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



Processo nº : 11080.014624/2001-77

Recurso nº : 122.947

Acórdão nº : 202-15.337

montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de apazamento 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. São, pois, fatores heterônimos 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 cálculo 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



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

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 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 vigorante, 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: Lúmen 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 ino correr 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



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

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 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.”

Cumpre, a esse passo, afastar também o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela Auditoria-Fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo, com efeito, de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo, com efeito, de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:



Processo nº : 11080.014624/2001-77
Recurso nº : 122.947
Acórdão nº : 202-15.337

.....
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte."

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no caput deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003


NAYRA BASTOS MANATTA