



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10980.008454/2002-66
Recurso nº 131.271 Voluntário
Matéria COFINS VARIAÇÃO CAMBIAL
Acórdão nº 203-13.007
Sessão de 05 de junho de 2008
Recorrente FERTIPAR FERTILIZANTES DO PARANÁ LTDA
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/1992 a 30/10/1992, 01/12/1992 a 31/12/1992, 01/06/1993 a 30/06/1993, 01/09/1993 a 31/10/1993, 01/06/1994 a 30/06/1994, 01/03/1995 a 31/03/1995, 01/07/1995 a 31/07/1995, 01/01/1996 a 31/01/1996, 01/02/2000 a 31/03/2000, 01/06/2000 a 31/07/2000, 01/12/2000 a 31/12/2000

COFINS. CONSTITUIÇÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 8.118/89.

Nos termos do art. 45 da Lei nº 8112/89, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário das contribuições sociais, como a COFINS, é de 10 anos, não podendo tal norma ser afastada pelo Conselho de Contribuintes antes de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE 02/99. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. TRIBUTAÇÃO. LEI Nº 9.718/98, ART. 9º. REGIME DE COMPETÊNCIA OU DE CAIXA. OPÇÃO. MP Nº 2.158/35/2001, ARTS. 30 E 31.

Nos termos da Lei nº 9.718/98, arts. 9º e § 1º do art. 3º combinados, as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo do PIS/Faturamento, bem como da Cofins, a partir de fevereiro de 1999, devendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência a partir do ano 2000, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para as duas Contribuições, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro, consoante o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001. Excepcionalmente e a critério do contribuinte, com relação ao ano de 1999 poderão ser feitos ajustes segundo o regime de caixa.

SÚMULA Nº 3

2º F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 22/07/08

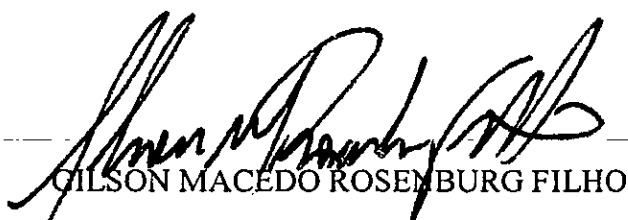
Marilide Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

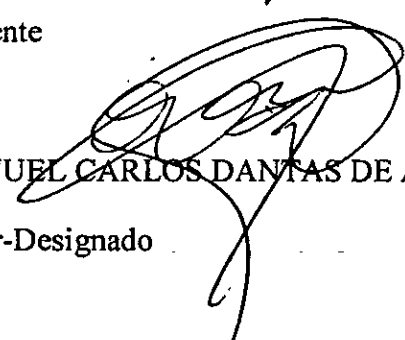
É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Recurso negado.

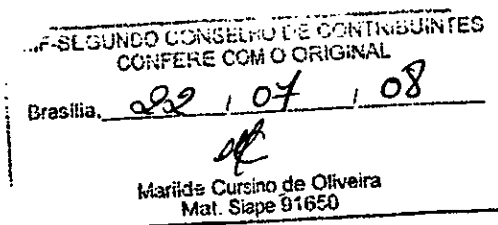
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por maioria dos votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que reconheciam a decadência; II) no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, no sentido de que toda a receita auferida pelo contribuinte faz parte da base de cálculo da exação. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator), Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à aplicação da Taxa Selic, na linha fixada pela súmula nº 03 deste Conselho de Contribuintes.


GILSON MACEDO ROSEMBURG FILHO
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Moraes.



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão da DRJ de Curitiba - PR que julgou procedente auto de infração cientificado em 26/08/2002 para a cobrança de Cofins relativos aos períodos de apuração de 10/1992, 12/1992, 06/1993, 09/1993, 10/1993, 06/1994, 03/1995, 07/1995, 01/1996, 02/2000, 03/2000, 06/2000, 07/2000 e 12/2000 decorrentes da inclusão da base de cálculo da referida contribuição das variações cambiais passivas do contribuinte. A decisão recorrida foi vazada nos seguintes termos:

Inconformada, vem a contribuinte, preliminarmente, alegar o prazo decadencial de 5 anos para se constituir o crédito objeto do auto de infração. No mérito se insurge contra a definição da base de cálculo da Cofins fixada pela Lei nº 9.718/98, que passou a incluir receitas cambiais.

Nesse diapasão sustenta que a base de cálculo da Cofins "*somente atinge receitas cambiais que forem concretizadas em definitivo ao término do período contratual de apuração da obrigação total, ou de suas várias parcelas se previstos no contrato prazos para apurações parciais mas definitivas, jamais atingindo as meras flutuações transitórias ocorridas no intermédio entre a contratação e a data final, o que autoriza a reforma da decisão que ora se recorre*" (fl. 573).

Por fim, pede a exclusão da taxa selic como fator para os juros de mora, por entender sê-lo inconstitucional.

É o Relatório.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 22 / 07 / 08


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Sape 91650

...SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 22 / 07 / 08	
 Marilda Cursino da Oliveira Mat. Siape 91650	

Voto Vencido

Conselheiro, ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

1 – Preliminar: Decadência.

Em que pese o entendimento pessoal deste Relator, pelo qual matéria de prescrição e decadência deve ser tratada por Lei Complementar, por expresse mandamento constitucional, curvo-me à jurisprudência pacífica deste Conselho de Contribuintes, que aceita o prazo decadencial de 10 anos para a constituição do crédito tributário da Cofins.

Isto porque, nos termos do Regimento Interno deste órgão, não pode o julgador administrativo declarar a inconstitucionalidade de lei ou deixar de aplicá-la antes de declaração de inconstitucionalidade procedida pelo Supremo Tribunal Federal.

No caso, há a Lei nº 8.112/91, que no seu art. 45 estabelece que o prazo para a constituição das contribuições sociais, incluindo-se a Cofins, é de 10 anos. Tal lei goza de presunção de constitucionalidade por não ter sido ainda declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, rejeito a arguição de ocorrência de decadência.

2 - Mérito: Alargamento da Base de Cálculo da COFINS.

No julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357950, 390840, 358273 e 346084, o Pleno do Supremo Tribunal Federal declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 que instituiu a receita bruta como base de cálculo para o PIS e a Cofins.

Hoje, decisões plenárias do STF, mesmo que em sede de controle difuso, são passíveis de serem aplicadas nesta instância administrativa, nos termos do atual Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Isto porque, visando prestigiar os nobres princípios da celeridade e segurança jurídica, além de buscar diminuir a litigiosidade das pretensões envolvendo a Fazenda Nacional, o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, através da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, introduziu a possibilidade deste Tribunal Administrativo aplicar às lides que lhe são submetidas decisão do Supremo Tribunal proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, desde que seja oriunda do Pleno da Suprema Corte.

Tal inovação veio prescrita no art. 49, parágrafo único, inc. I do novo Regimento, *verbis*:

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	22/07/08
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

"Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (...) (original sem destaque)

Ressalte-se que o dispositivo acima não está deferindo ao Conselho de Contribuintes a competência de afastar a aplicação de norma cogente sob o pretexto de inconstitucionalidade, o que não seria possível por força da separação dos Poderes Constituídos, nos termos, inclusive, da jurisprudência sumulada deste Conselho.

Na hipótese, o afastamento da norma tida como inconstitucional foi realizada por quem tem competência institucional para tanto, no caso o Supremo Tribunal Federal. O novo Regimento apenas autoriza a aplicação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade havida pelo Pleno do STF aos casos submetidos ao Conselho de Contribuintes.

E que não se alegue que a decisão plenária do Supremo Tribunal mencionada no art. 49, p. único, I do Regimento se refere apenas a decisão oriunda do controle concentrado de constitucionalidade, cujos efeitos são notoriamente *erga omnes* e vinculantes.

Tal interpretação era possível apenas sob a égide do antigo Regimento do Conselho de Contribuintes, que no seu revogado art. 22-A – o qual este relator sempre se curvou – mencionava expressamente o controle concentrado ou, em caso de controle difuso, apenas após a edição de Resolução pelo Senado Federal, como sendo as hipóteses em que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do STF atingiam este Tribunal Administrativo.

Para demonstrar a evolução introduzida pelo novo Regimento e lastrear a necessária interpretação histórica que exige o caso, pede-se vênias para transcrever de forma comparativa o antigo e o novo Regimento, *verbis*:

"REGIMENTO INTERNO REVOGADO

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato; (...)

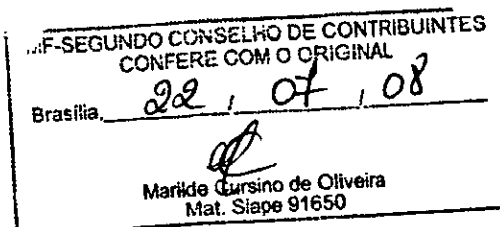
REGIMENTO INTERNO ATUAL:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (...)





Assim, na ótica deste julgador não há outra interpretação possível com a nova redação, isto é, hoje *deve* o Conselho de Contribuintes nos seus julgados aplicar os efeitos de declaração de inconstitucionalidade realizada pelo Pleno do Supremo, independentemente de tal decisão ser oriunda do controle concentrado ou difuso.

Ressalto que é um *dever* do Conselho dos Contribuintes porque interpretação divergente significa - *contraditoriamente* - afastar por inconstitucionalidade o novo Regimento, o que não permite o *caput* do multicitado art. 49 e, repita-se, a própria jurisprudência sumulada deste Tribunal.

Por fim, registre-se que o entendimento aqui desenvolvido é absolutamente harmônico com os dispositivos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em virtude de decisões judiciais.

Isto porque, o referido Decreto, no parágrafo único do seu art. 4º, determina que o julgador administrativo afaste lei, tratado ou ato normativo federal declarado inconstitucional pelo Supremo, nos seguintes termos:

"Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, 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:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, 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" (original sem destaque).

Vê-se, assim, que não há antinomia entre o Decreto nº 2346-97 e o novo Regimento. Pelo contrário, eles se harmonizam, já que a norma acima mencionada não exige o controle concentrado, assim como não o faz o novo art. 49 do Regimento.

Ressalte-se, ainda, que o presente entendimento está de acordo com o prestigiado na sessão de outubro de 2007 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que pela primeira vez tratou da aplicação do novo Regimento Interno justamente em julgamento referente ao alargamento da base de cálculo da Cofins.

3 – Juros de Mora Pela Taxa Selic.

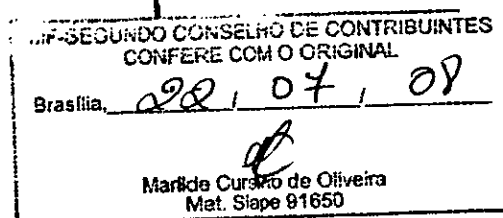
Sobre a insurgência contra os juros de mora indexados pela taxa Selic, aplica-se a SÚMULA Nº 3 deste Conselho, verbis: “É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais”.

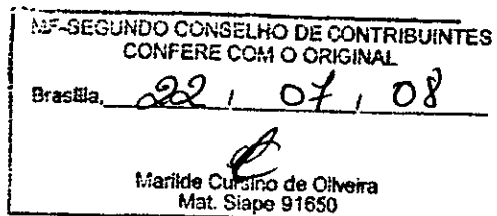
Por todo o exposto julgo parcialmente procedente o presente Recurso Voluntário para que seja expurgado do Auto de Infração originário os valores não oriundos da venda de mercadorias e serviços da Recorrente, isto é, que apenas o faturamento da contribuinte componha a base de cálculo do PIS e da COFINS.

É como voto.

Sala de Sessões, em 05 de junho de 2007.


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA





Voto Vencedor

Conselheiro, EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS- Relator-Designado quanto à variação cambial.

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre relator, para pedir vênia e dele divergir por entender que a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, decretada pelo STF nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273 e 390.840 (relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio) e 346.084 (relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão), ainda não pode ser aplicada nesta oportunidade.

Referido parágrafo, em conjunto com o art. 9º da Lei nº 9.718/98, estabelece norma segundo a qual as variações cambiais ativas devem ser tributadas pelo PIS Faturamento e pela Cofins. Daí a manutenção do lançamento, negando-se provimento ao Recurso Voluntário na totalidade.

Como a inconstitucionalidade do referido dispositivo de lei foi declarada na via incidental, cujos efeitos não são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

Somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, 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.

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 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva,

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 22, 07, 08  Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650
--

interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

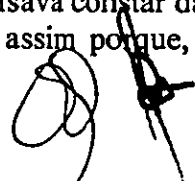
Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário 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 (parágrafo único do art. 4º referido Decreto, cuja interpretação não pode ser dissociada nem do *caput* desse artigo, nem do art. 1º, incluindo respectivos parágrafos, do Decreto em comento).

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, de forma definitiva e em decisão com efeitos *erga omnes*. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, publicado em 28/06/2007. No Regimento anterior, disposição no mesmo sentido constava do seu 22-A (Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002).

Apesar de o novo Regimento Interno, no seu art. 49, parágrafo único, inc. I, introduzir redação que não mais se refere, expressamente, à **ação direta** de inconstitucionalidade – ao contrário do Regimento antigo, cujo art. 22-A, parágrafo único, inc. I, ao mencionar a possibilidade deste órgão administrativo afastar lei declarada inconstitucional, se referia expressamente à ação direta -, não vejo relevância na alteração. É que o Regimento Interno, seja o antigo ou o atual, há de ser interpretado em conjunto com o Decreto nº 2.346/97. Neste, por sua vez, inexistente qualquer autorização para aplicação de inconstitucionalidade declarada na via incidental (cujos efeitos são *inter partes*, cabe ressaltar), antes de Resolução do Senado Federal ou de pronunciamento do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A norma a ser extraída do texto do inc. I do parágrafo único do art. 49 do Regimento novo, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, é rigorosamente idêntica à norma retirada do inc. I do parágrafo único do art. 22-A do Regimento anterior, na redação dada pela Portaria MF nº 103/2002. A expressão “ação direta” não precisava constar da redação anterior, tanto quanto sua omissão na redação atual é irrelevante. É assim porque, tanto antes como



2º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	22 / 07 / 08
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

agora, não há outorga de competência a este órgão julgador administrativo para aplicar inconstitucionalidade declarada na via incidental, exceto após um dos pronunciamentos acima mencionados.

Aos que dão relevância ao novo Regimento, ao ponto de verem nele autorização para aplicar, de forma ampla, inconstitucionalidade incidental, sublinho que portaria ministerial nunca poderia ir a tanto. Se atualmente, após a Portaria MF nº 147/2007, os Conselhos de Contribuintes têm poder para aplicar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é porque já tinham antes. Tal poder há de ser visto noutro ato legal, nunca no referido ato infralegal.

Pelos fundamentos acima deixo de considerar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Doravante trato da tributação específica das variações cambiais ativas, que como já dito resulta de norma extraída de dois textos legais, ambos inseridos na Lei nº 9.718/98: o do § 1º do art. 3º, combinado com o art. 9º.

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

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98 (aqui não se investiga se referida Emenda dá suporte à Lei nº 9.718/98, já que a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS Faturamento e Cofins foi afastada, cabe ressaltar), 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.

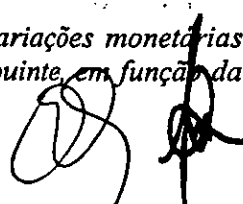
Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a "*a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*" (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98).

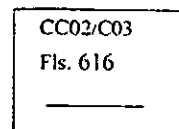
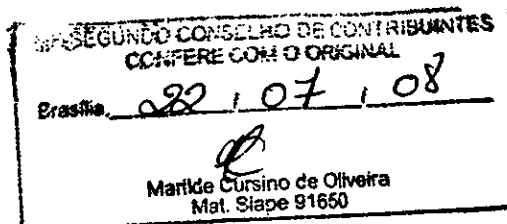
No caso em tela, em que o cerne da questão diz respeito às variações monetárias decorrentes de alterações na taxa do câmbio, tem-se o art. 9º da Lei nº 9.718/98, a incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins, a partir de fevereiro de 1999, as chamadas variações cambiais ativas (ou positivas). Observe-se:

"Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso."

O dispositivo acima deve ser interpretado em conjunto, ainda, 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 subsequentes, 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 Faturamento e da Cofins. Atualmente, contudo, levando-se em conta que aqui 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 ou passe a ser *erga omnes* a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos, sejam de obrigações, integram a base de cálculo do PIS Faturamento 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 tornarem negativas. Assim ocorre, todavia, noutro momento, ou seja, noutro período de apuração da Cofins e do PIS, de forma que não se pode dizer que no período anterior inexistiu a receita contabilizada mensalmente porque adotado o regime de competência.

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

A opção não tem efeitos meramente contábeis, pois o reconhecimento mês a mês da receita, tendo como consequência um aumento no patrimônio da empresa (o valor do ativo aumenta, em contrapartida à receita contabilizada) implica em reconhecer alguma disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.¹ 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 -, existe.

¹ 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.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 22, 07, 08	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

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.

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 monetárias 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.

Neste ponto cabe destacar que as variações cambiais ativas também decorrem de obrigações, além de direitos.

Nos contratos de **direitos** firmados em moeda estrangeira - como o de vendas para o exterior ou o de investimentos diversos, por exemplo -, a valorização do Real acarreta variação monetária passiva, enquanto a desvalorização da moeda brasileira leva à variação monetária ativa.

Nos contratos de **obrigações** - como as aquisições da recorrente, a fornecedores situados no exterior - acontece o contrário: a valorização da moeda brasileira, por diminuir a quantidade de unidades monetárias em Reais, leva a uma variação monetária ativa, enquanto a desvalorização acarreta variação passiva.

Os lançamentos podem ser ilustrados da forma seguinte:

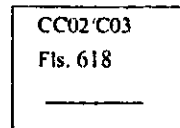
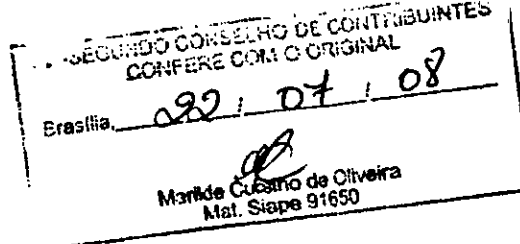
1) Conta do Ativo – Valores a Receber - Vendas para o Exterior (contratadas em moeda estrangeira)

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

D – V. Cambial Passiva

C – Ativo – Valores a Receber - Vendas para o Exterior

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



D – Ativo – Valores a Receber - Vendas para o Exterior

C – V. Cambial Ativa

2) Conta do Passivo – Valores a Pagar - 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

Sendo mensal o período de apuração do PIS e da Cofins, 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 (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.

Aqui observo 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 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. nº 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).

Destarte, e considerando que o § 1º do art. 3º e o art. 9º da Lei nº 9.718/98, bem como o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, são inafastáveis por este Tribunal Administrativo, cabe manter a incidência do PIS Faturamento.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 05 de junho de 2008.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22, 07, 08
Marilda Cursino da Oliveira
Mat. SIAPE 91650