



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10980.008455/2002-19
Recurso nº 131.270 Voluntário
Matéria PIS
Acórdão nº 203-12.720
Sessão de 14 de fevereiro de 2008
Recorrente FERTIPAR FERTILIZANTES DO PARANÁ LTDA.
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/03/2000, 01/06/2000 a 31/07/2000, 01/12/2000 a 31/12/2000

PIS FATURAMENTO. 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

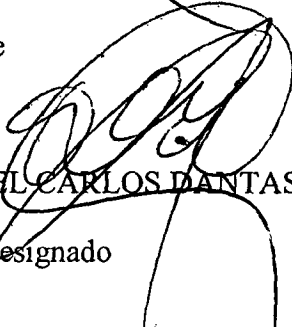
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator), Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, e Mauro Wasilewski (Suplente), que afastavam o alargamento da base de cálculo. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17.04.08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siapex 91650



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Presidente

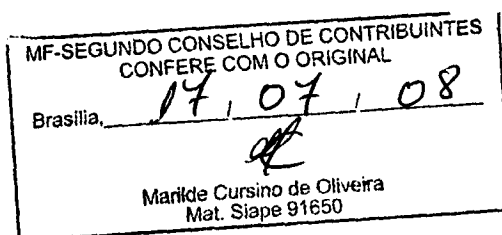


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Alexandre Kern (Suplente).

Ausente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	17, 07, 08
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão da DRJ de Curitiba - PR que julgou procedente o auto de infração lavrado para a cobrança de PIS relativos aos períodos de apuração de fevereiro/2000 e março/2000, junho/2000, julho/2000 e dezembro/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:

"Em decorrência de ação fiscal de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 05/09, que exige o recolhimento de R\$ 19.630,85 de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e R\$ 14.723,12 de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 86, § 1º, da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 2º da Lei n.º 7.683, de 02 de dezembro de 1988, e art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos acréscimos legais.

2. A autuação, lavrada em 21/08/2002 e cientificada em 26/08/2002 (fl. 08), foi assim sintetizada na descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 09): "FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS. Verificado o cumprimento das obrigações tributárias relativas à Contribuição para o Programa de Investimento Social - PIS, constatou-se a falta de recolhimento para os períodos de apuração abaixo relacionados. Valores obtidos conforme escrituração contábil colocada à disposição pelo contribuinte. Os fatos que originaram a autuação encontram-se descritos no 'Termo de Encerramento de Ação Fiscal', e é relativa aos períodos de apuração 02/2000, 03/2000, 06/2000, 07/2000 e 12/2000; compõem o auto de infração, ainda, o Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 21/29, o Demonstrativo de Apuração de fl. 05, e o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora de fl. 06, tendo como fundamento legal os arts. 1º e 3º, "b", da Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970, o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 17, de 12 de dezembro de 1973, o título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF n.º 142, de 15 de julho de 1982, os arts. 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º, da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, e os arts. 2º, 3º e 8º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações da Medida Provisória n.º 1.807, de 25 de fevereiro de 1999, e da Medida Provisória n.º 1.858, de 29 de junho de 1999, e reedições.

3. Tempestivamente, em 24/09/2002, a interessada, por meio de representante legal (procuração às fls. 520/521), apresentou a impugnação de fls. 496/519, cujo teor é a seguir sintetizado.

4. Após descrever brevemente a autuação, diz que a lavratura do auto de infração não procede, face o direito aplicável à espécie, pedindo que o mesmo seja reconhecido como ilegal.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 17, 07, 08 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

5. Sob o título "I – Da Ilegalidade da Inclusão das Variações Cambiais na Base de Cálculo do PIS", destaca que, diferentemente do capitulado pelo fisco ("exclusão das variações cambiais ativas relativas aos contratos de câmbio não liquidados"), em seu caso tratam-se de variações cambiais passivas, ou seja, de obrigações, expressas em moeda estrangeira, decorrentes de importações de matéria-prima, que por conta das constantes flutuações das taxas cambiais acabam, em determinado período, gerando uma variação positiva transitória, mas que ainda não representam receitas efetivas; diz não ser justo considerar, como receita tributável, a mera redução transitória no valor de uma dívida, pois a redução do passivo de um mês para outro não caracteriza um ganho efetivo.

6. No seguimento, analisando essa questão e a norma legal a ela afeta (o art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998), afirma que "numa visão global do ordenamento jurídico, constata-se que o direito também repugna o absurdo econômico e até mesmo intuitivo de fazer incidir as contribuições ao PIS e a Cofins sobre 'receitas financeiras' que sejam meras contrapartidas contábeis de atualizações, também contábeis e temporárias, de saldos de direitos ou obrigações, variações essas derivadas de flutuações transitórias positivas da taxa cambial, mas que ainda não se tenham concretizado como receita final, definitiva e real." (fl. 501).

7. Após tecer considerações sobre o que seja receita (prevista no art. 195, I, da CF/1988), assim a caracteriza: "só é receita esse plus que se integrar em definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, não sujeito a condições ou eventos futuros e incertos" (fl. 502); diz, ainda, que é um conceito de direito privado, o que não pode ser ignorado pelo legislador tributário ao editar a lei, nem pelo seu intérprete e aplicador (arts. 109 e 110 do CTN e jurisprudência do STF).

8. Pondera que as variações cambiais intermediárias, reconhecidas contabilmente segundo o chamado "regime de competência", podem representar antecipação de receita ainda não definitivamente adquirida e, especialmente num sistema de taxas livres e flutuantes, podem causar uma multiplicação de receitas, devido às sucessivas oscilações positivas e negativas, com a incidência de PIS e Cofins sobre valor maior do que o efetivamente devido de acordo com a lei; comenta a forma de tratamento dessas variações no IRPJ e na CSLL e diz que a própria Lei n.º 6.404, de 1976, em seu art. 177, impõe o princípio contábil do conservadorismo, pelo qual somente se reconhecem as receitas quando definitivas, mas se provisionam as perdas potenciais, o que reforçaria a tese de que "não é possível antecipar como receitas de variação monetária valores que ainda não estejam definitivamente incorporados ao patrimônio social"; faz observações sobre como o CTN define o momento de ocorrência do fato gerador, inclusive na ocorrência de atos jurídicos condicionais (arts. 116 e 117), e conclui: "em suma, a totalidade do ordenamento jurídico, de forma sistemática e coerente, espanca qualquer possibilidade de haver a tributação, pelas contribuições ao PIS e a Cofins, das simples variações cambiais passageiras, as quais somente sinalizam possível ganho futuro, porque ainda não representam direito definitivamente adquiridos pela pessoa jurídica." (fl. 504).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17, 07, 08
Marilde Cursinho de Oliveira
Mat. Siapc 91650

9. Diz, ainda, que antes de haver a definitiva integração de uma receita ao seu patrimônio, ela não pode servir de base de cálculo do PIS e Cofins, porque sobre ela inexistia a chamada "capacidade contributiva"; sobre esse conceito (capacidade contributiva), após fazer considerações, fala que "essa capacidade, para que a imposição tributária dele decorrente possa se legitimar deve revelar-se como efetiva e irreversível e, pois somente se manifesta quando a situação jurídica passível de gerar a incidência fiscal existir tal como concebida pelo direito aplicável, ou seja, no dizer do art. 116 do CTN, quando ela estiver definitivamente constituída de acordo com a norma jurídica cabível" (fl. 505).

10. Sustenta que todos os preceitos legais anteriormente citados, corroborados com a situação fática, demonstram inequivocamente que:

- a) as variações positivas intermediárias e transitórias, contabilizadas para atender exigências contábeis ou para outros efeitos que não relacionados ao PIS e à Cofins, são direitos futuros não deferidos (expectativas de direito);
- b) essas variações não correspondem ao conceito de receita adquirida do direito privado, seja segundo o Código Civil, seja segundo a Lei n.º 6.404, de 1976;
- c) essas variações não revelam capacidade contributiva.

11. Alega, sobre a Lei n.º 9.718, de 1998, que deve ser interpretada conforme a constituição, para não ser declarada inconstitucional, o que significa, à luz dos conceitos que antes expôs, que:

- a) somente podem integrar a base de cálculo (do PIS e da Cofins) receitas definitivas, conforme o direito privado, e reveladoras de efetiva capacidade contributiva;
- b) ao definir as variações cambiais como receitas ou despesas financeiras (art. 9º), essa lei não se posicionou contrariamente às exigências fundamentais emanadas da CF/1988 e do CTN, assim, essa definição não importa em exigir tais contribuições sobre receitas cambiais ainda sujeitas a flutuações futuras;
- c) na verdade, o art. 9º não especifica quando uma receita seja adquirida, e sequer tem esse objetivo, mas se presta a determinar como devem ser conceituadas aquelas receitas (estabelecimento de natureza jurídica), o que pressupõe que já devam existir;
- d) seu art. 3º, § 1º, ao declarar ser irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas, também não importa em exigir as contribuições sobre receitas ainda não definitivamente adquiridas, mas apenas em dizer que, quando houver uma receita adquirida, qualquer que seja, ela será tributada, independentemente da sua classificação contábil;
- e) o art. 3º, ao definir receita bruta, não adotou os conceitos da legislação do imposto de renda, pois, se o tivesse feito, teria de adotar o conceito de "variação cambial líquida", e, se assim não se entender, esse comando legal é inconstitucional, uma vez que

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>17, 07, 08</u>
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

erige em base de cálculo a "receita bruta", ao passo que o art. 195, I, da CF/1988, alude pura e simplesmente à "receita", sem qualquer qualificativo, cujo conceito somente pode ser o antes exposto, de receita real e efetiva, não do produto de meros registros gráficos de existência transitória e, possivelmente, aplicáveis em outras searas.

12. Diz que essas afirmações não são tentativas de validar a Lei n.º 9.718, de 1998, ou o seu art. 3º (aliás, diz que a constitucionalidade dessa lei é objeto do mandado de segurança n.º 99.00.06454-2), mas são "afirmações hauridas da lei, interpretadas à luz da totalidade do ordenamento jurídico, e com estrita observância dos princípios e dos limites constitucionais ao poder de tributar" (fl. 507).

13. Fala que a própria Lei n.º 9.718, de 1998, contém disposição a validar seu pensamento, quando trata da exclusão das reversões de provisões operacionais e das recuperações de créditos baixados como perda, que não representam ingressos de novas receitas (art. 3º, § 2º, II), e, assim, se demonstra que alguns valores que na prática contábil são registrados como receita, não devem ser assim considerados para comporem a base de cálculo do PIS e da Cofins, o que se mostra coerente com o princípio da capacidade contributiva; acrescenta que "esse dispositivo deve ser interpretado não em sua literalidade, mas em seu sentido teleológico e sistemático. Sendo assim, por um lado ele resolve parte da questão, pois exclui das bases de cálculo determinadas 'receitas' contábeis. Isto, no caso das variações cambiais, ocorre seja quanto a créditos a receber seja quanto a débitos a pagar, pois as variações positivas de contas ativas, posteriores às variações negativas, representam recuperações de créditos baixados anteriormente, ao passo que as variações positivas de contas a pagar, posteriores às variações negativas, representam recuperações de despesas anteriores, que se apresentaram como verdadeiras provisões. Outrossim, ele se presta a confirmar a possibilidade de não incluir nas bases de cálculo as variações positivas não definitivas, pois demonstra que apenas as receitas efetivas, que representem reais novos ingressos no patrimônio, são sujeitas às duas contribuições (PIS e Cofins)." (fls. 508/509).

14. Do que foi exposto, afirma que a única interpretação possível para a norma legal é que ela 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.

15. A seguir, faz comentários sobre os regimes contábeis (de caixa e de competência) para consideração das receitas, caracterizando-os, a partir da definição legal, esclarecendo que o usualmente utilizado, na prática contábil, é de competência; diz que, no entanto, para fins de se determinar a base de cálculo do PIS e da Cofins, que se formam apenas pelas receitas, sem qualquer outra consideração, o período competente para reconhecimento das receitas cambiais somente pode ser aquele em que elas estejam definitiva e incondicionalmente adquiridas conforme o direito.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	17.07.08
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

16. Argumenta, a propósito do AD SRF n.º 73, de 1999 (segundo o qual “as variações monetárias ativas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”), que qualquer que tenha sido o seu objetivo, jamais pode ser interpretado como afirmativo de que as flutuações intermediárias “para cima” devam ser tributadas desde logo, de acordo com as simples alterações da taxa cambial, pois isso não está dito expressamente e, ademais, se o dissesse seria ilegal; entende que ele não trata do momento em que a receita se considera ocorrida, somente cuidando de afirmar, de acordo com a lei, que, quando houver ganho cambial, este será integrado às bases de cálculo das duas contribuições como receita financeira, ou, em outras palavras, o AD somente tem aplicação quando, de acordo com o direito, houver uma receita cambial; nesse sentido, diz que não se deve perder de vista que essa manifestação fiscal adotou a expressão “variações monetárias ativas auferidas”, destacando que o verbo auferir estaria em perfeita consonância com o sentido de aquisição definitiva, antes comentado.

17. Alega que o procedimento que adota, “de lançar todas variações transitórias a crédito e a débito de resultado, mas decompor, nessas contas de resultado, as variações cambiais positivas pendentes de encerramento dos respectivos períodos contratuais de apuração (decorrentes de contratos a liquidar) e as de períodos já encerrados (decorrentes de contratos já liquidados), e só oferecer à tributação ao PIS e a Cofins as variações cambiais destes últimos, além de atender aos princípios contábeis se adota quanto às bases de cálculo das referidas contribuições, a plenitude das normas legais aplicáveis, em sua melhor compreensão” (fl. 512); de outra forma, prossegue, “estar-se-á produzindo bases de cálculo para as contribuições ao PIS e a Cofins toda vez que a taxa de câmbio incidente sobre um ato jurídico mudar para refletir um possível ganho cambial, mas nenhuma redução de base, ou qualquer tipo de efeito compensatório ou devolutivo, haverá quando a taxa cambial caminhar em sentido inverso”.

18. Comenta, ainda, que o TRF da 2ª Região, confirmou liminar onde se suspende a incidência do PIS e da Cofins sobre eventuais ganhos cambiais transitórios, e, por tal decisão, essas contribuições somente poderão ser cobradas se ao final da operação verificar-se variação cambial positiva, que implique ganho financeiro definitivo.

19. Ao final desse item, pelas razões expostas, diz que não merece prosperar a exigência fiscal.

20. No item “Da Selic”, afirma que a incidência de juros de mora com base na taxa Selic é inconstitucional posto que: (a) trata-se de taxa mista, que engloba correção monetária e juros, e como a atualização monetária dos tributos é feita com base na Ufir, com a aplicação da Selic está havendo bis in idem; (b) ao ser aplicada essa taxa está sendo criada a figura do tributo rentável, dada a natureza remuneratória da referida taxa; (c) a Selic é definida pelo Banco Central do Brasil, de tal sorte que está havendo inconstitucional delegação de competência, uma vez que compete ao Legislativo estabelecer a taxa de juros; (d) a Selic é fixada após a ocorrência do fato gerador e por ato unilateral do Executivo, violando os princípios da legalidade, da irretroatividade e

da segurança jurídica; (e) a Selic é superior a somatória da correção monetária com juros de 1% ao mês, de maneira que a sua adoção representa aumento de tributo sem lei específica, infringindo o princípio da legalidade; (f) o art. 161, § 1º, do CTN, que é lei complementar, determina que os juros de mora são de 1% ao mês, o que não pode ser alterado por lei ordinária; e (g) nem mesmo lei complementar pode alterar tal disposição, já que o art. 192, § 3º da CF/1988 fixou os juros em 12% ao ano. A propósito da Selic, transcreve, às fls. 515/519, jurisprudência do STJ.

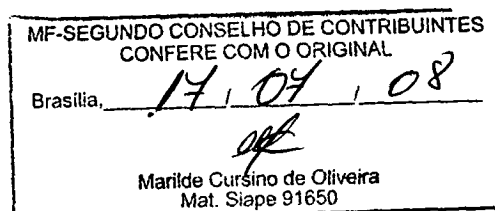
21. Por fim, requer que seja reconhecida como ilegal a lavratura do auto de infração, relativamente ao crédito lançado, incluindo os encargos, que visa tributar variações cambiais transitórias de obrigações, decorrentes do regime de taxas flutuantes, nos períodos de apuração 02 e 03, 06 e 07 e 12, todos do ano-calendário de 2000."

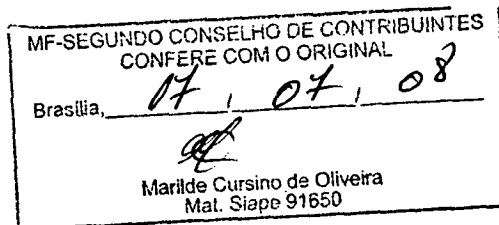
Informa a contribuinte ter impetrado o Mandado de Segurança nº 99.00.06454-2 para discutir a constitucionalidade da lei n. 9.718/98, na qual se baseia a presente lide administrativa, mas que tal ação não influencia na presente lide, na qual se está discutindo apenas a interpretação do art. 3º, parágrafo 1º da referida norma.

Nesse diapasão sustenta que a base de cálculo do PIS "*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. 551).

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

É o relatório.





Voto Vencido

Conselheiro ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator

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

Mérito: Alargamento da Base de Cálculo da COFINS.

No julgamento dos Recursos Extraordinários n.s 357950, 390840, 358273 e 346084, o Pleno do Supremo Tribunal Federal declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da lei n. 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*:

“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 pejo de inconstitucionalidade, o que não seria possível por força a 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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>17, 07, 08</u>  Marilda Oursino de Oliveira Mat. Siape 91650

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 vênica 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 n. 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.

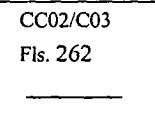
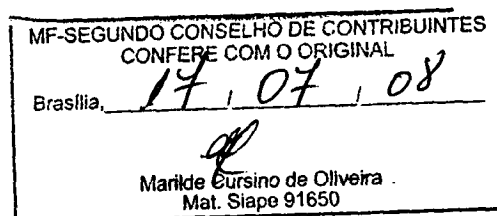
Por todo o exposto julgo parcialmente procedente o presente Recurso Voluntário para que seja expurgado do Auto de Infração originário os valores não oriundos da venda de mercadorias e serviços do Recorrente, isto é, que apenas o faturamento da contribuinte componha a base de cálculo do PIS e da Cofins.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2008.


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	17.07.08
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	



Voto Vencedor

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre relator, para pedir vênua 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.

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 17.07.08  Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

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).

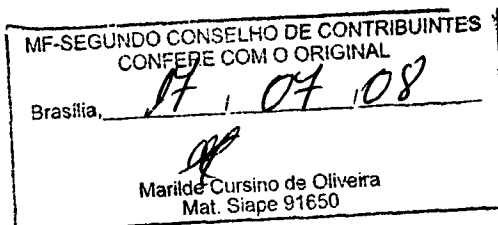
O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro 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 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 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 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, [1]assim redigido[cc2]:

“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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 17.07.08  Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650
--

assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

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

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

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

Antes do art. 9º da Lei nº 9.718/98 até se poderia investigar se a variação cambial ativa compõe ou não a base de cálculo do PIS 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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	17, 07, 08
	
Marilde 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

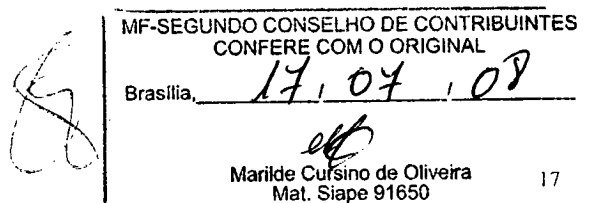
Sendo mensal o período de apuração do PIS e da Cofins, deve ser comparado, ao final de cada mês, as cotações das moedas envolvidas em cada contrato, de modo a definir se no momento em que concretizado o aspecto temporal do tributo (final do mês), ocorreu variação monetária ativa ou passiva. No primeiro 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.

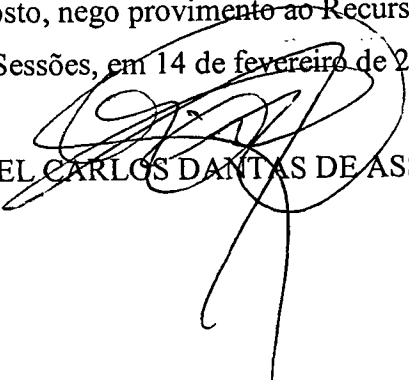
Aqui observo que os termos ativa e passiva não se referem a contas de direitos (ativo) ou de obrigações (passivo), mas sim a contas de receitas (variação monetária ou cambial ativa) ou de despesas (variação monetária ou cambial passiva). Assim, variação cambial ativa, por se constituir em receita, ou 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. 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 14 de fevereiro de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

