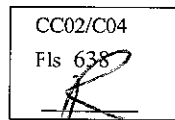




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA



Processo nº 11080.011288/2003-72
Recurso nº 127.531 Voluntário
Matéria PIS. AUTO DE INFRAÇÃO.
Acórdão nº 204-03.353
Sessão de 05 de agosto de 2008
Recorrente COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
Recorrida DRJ em Porto Alegre/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/09/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.

O lançamento relativo aos mesmos fatos geradores decorrente de diligência determinada pela instância julgadora, após a apresentação da impugnação do lançamento anterior, caracteriza revisão de ofício do lançamento em hipótese não abrigada pelo art. 149 do CTN, configurando-se vício formal que requer sua nulidade.

PIS. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na hipótese de escrituração contábil segundo o regime de competência, as receitas decorrentes da variação cambial devem compor a base de cálculo do PIS do período de apuração em que forem apropriadas contabilmente, independentemente da liquidação das operações correspondentes.

VARIAÇÃO CAMBIAL. RECEITAS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

As receitas decorrentes de variação cambial são apuradas pelo saldo dos créditos e débitos nas contas de variação cambial ocorridos no período mensal de apuração do tributo.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. DATA DE EMBARQUE.

Na hipótese de receita obtida com exportação de mercadoria, somente a partir da data de embarque dos bens para o exterior, tal receita configura ganho decorrente de variação cambial.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA Nº 3.

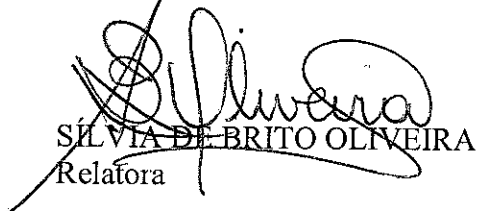
É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, suscitada de ofício pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Vencidos os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Júlio César Alves Ramos e Henrique Pinheiro Torres. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor da preliminar; e II) em dar provimento parcial ao recurso, para declarar a nulidade do segundo lançamento, por vício formal, nos termos do voto da Relatora, e, no mérito, determinar que a receita de variação cambial seja calculada a partir da data do embarque. Vencidos os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Júlio César Alves Ramos e Henrique Pinheiro Torres quanto a anulação do segundo auto de infração.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivan Allegretti (Suplente), Ali Zraik Junior e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada nestes autos foi lavrado auto de infração, com ciência à contribuinte em 27 de novembro de 2003, para formalizar a exigência de crédito tributário relativo à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) decorrente de fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 2002 a setembro de 2003, com a correspondente multa de ofício e juros moratórios.

Ensejou a lavratura do auto a constatação de que a contribuinte, conquanto tenha optado por considerar as variações cambiais, na determinação da base de cálculo de tributos, segundo o regime de competência, não oferecera mensalmente à tributação pelo PIS as receitas financeiras decorrentes dessas variações.

Conforme Relatório de Atividade Fiscal (RAF), às fls. 10 a 13, o crédito tributário relativo aos fatos geradores do período de dezembro de 2002 a junho de 2003 corresponde à diferença de alíquota do lançamento anteriormente efetuado objeto do processo nº 11080.009462/2003-17 à alíquota de 0,65% quando o correto seria 1,65% e, relativamente aos fatos geradores de julho a setembro de 2003, o lançamento corresponde a diferenças apuradas pela fiscalização na base de cálculo oferecida à tributação pela contribuinte.

A peça fiscal foi impugnada e, após determinação de diligência, conforme fls. 210 a 212, para que fosse efetuado lançamento complementar para constituição do crédito tributário relativo aos fatos geradores de dezembro de 2002 a junho de 2003 *“totalmente sob a égide da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002”* e para se verificar para todos os fatos geradores a aplicação ou não de determinados dispositivos dessa mesma lei (arts. 3º e 11) a fim de verificar os efeitos no lançamento, foi lavrado novo auto de infração, com ciência à autuada em 23 de março de 2004, constituindo crédito tributário relativo aos fatos geradores de dezembro de 2002 a junho de 2003.

Nova impugnação foi apresentada e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre-RS (DRJ/POA) julgou o lançamento procedente, conforme voto condutor do Acórdão constante das fls. 426 a 458.

Dessa decisão, a contribuinte interpôs recurso, às fls. 466 a 513, para, preliminarmente, alegar, em apertada síntese, a nulidade do auto de infração, por duplicidade de lançamento para o mesmo período, sendo que, no período de dezembro de 2002 a junho de 2003, o PIS está sendo exigido à alíquota de 2,65%, sendo 1% no primeiro lançamento e 1,65% no segundo.

Nesse aspecto, a recorrente solicitou que a decisão recorrida seja reformada, para que, com o cancelamento parcial de um dos autos de infração, o lançamento seja adequado à alíquota legalmente prevista para a contribuição em tela.

No mérito, a recorrente alegou sumariamente que:

I – é improcedente a exigência, por lhe faltar certeza e liquidez, uma vez que o lançamento foi baseado em critério não uniforme adotado pelo Fisco. Assim, ou é correto o



critério de apuração da receita pelo valor líquido e devem ser reparados os valores apurados nas rubricas 6702.000.00000, 6716.0000.00000 e 6703.0000.00000 pelo valor bruto, ou não houve padrão na apuração da receita e, por esse motivo o valor apurado não é líquido e certo

II – as oscilações no valor da moeda estrangeira em relação à moeda nacional não se encaixam no conceito de receita tributável pelo PIS;

III – a recorrente não adotou o regime de caixa para apuração das receitas, mas tão somente apurou o saldo líquido para oferecer à tributação grandeza que representasse efetivo acréscimo patrimonial;

IV – independentemente do regime de apuração das receitas, os resultados decorrentes da oscilação da moeda estrangeira não são receita, pois não ocorreu a “variação jurídica/econômica” apta a desencadear o reconhecimento da receita, sendo as oscilações da moeda estrangeira mutações estritamente contábeis, independentemente do regime de apuração das receitas;

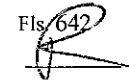
V – conquanto não haja conceito de receita dado pelo legislador positivo, certo é que o caráter precário e temporário não pode ser-lhe atribuído e somente pode integrar a base de cálculo do PIS a receita que gere a entrada de recursos financeiros, o que não é o caso do mero crédito contábil;

VI – de acordo com o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, determinada mutação patrimonial não pode ser definida como receita em decorrência apenas da forma pela qual foi contabilizada, pois a forma contábil não é relevante para definir o que é ou não receita; e

VII – não há definição legal para o termo “receita” e determinada mutação patrimonial não pode ser definida como receita apenas em decorrência da forma pela qual foi contabilizada.

Ainda sobre o mérito, a recorrente focalizou o caso concreto para apresentar justificativas para seu procedimento em relação às variações cambiais passivas e ativas e, em especial, às relativas às operações de **Swap**, esclarecendo, em suma, tratar-se de contrapartidas a débito ou a crédito de conta de resultado do lançamento em valores representativos de obrigações, bens e direitos em moeda estrangeira, em virtude da valorização ou desvalorização da moeda nacional, e concluir que os créditos no resultado da pessoa jurídica decorrentes dessas contrapartidas não representam receita do ponto de vista tributário e, portanto, não devem compor a base de cálculo do PIS.

Também foi contestada a decisão do colegiado de piso no ponto referente à receita de exportação, afirmando a recorrente que Portaria do Ministério da Fazenda determine que se considere receita de exportação a receita bruta de vendas nas exportações de produtos registrada pelo câmbio vigente na data de embarque averbada na guia de exportação. Portanto, somente a partir dessa data os resultados das exportações deixam de ter como nexos causal a exportação e passam a depender da variação cambial. Contudo, os resultados credores dessa variação gozam da imunidade prevista no art. 149, § 2º, da Constituição Federal, que se refere a “receitas decorrentes de exportação”, alcançando, portanto, além da receita de exportação, qualquer outra que dela se origine.



Sobre as variações monetárias do ano de 1999, a recorrente aduziu que os valores delas decorrentes deveriam ter sido excluídos da base de cálculo apurada pela fiscalização, com amparo no art. 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Por fim, foi ressaltado o vício formal da Lei nº 9.718, de 29 de janeiro de 1998, a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS, o vício formal da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, a inconstitucionalidade da utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) no âmbito tributário, em face do seu caráter remuneratório e do conflito com o disposto no art. 161, § 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), e exposto entendimento de que os Conselhos de Contribuintes devem deixar de aplicar dispositivos que não se coadunam com dispositivos constitucionais, visto que isso não configura declaração de inconstitucionalidade, que é competência exclusiva do Poder Judiciário.

Solicitou-se, ao final, o provimento do recurso para reforma parcial da decisão recorrida e cancelamento do auto de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo, por isso dele conheço.

Preliminares

I) Ausência de liquidez e certeza do crédito tributário lançado

Inicialmente, sobre a preliminar de nulidade por ausência de liquidez e certeza dos lançamentos decorrente da inobservância de critério uniforme na apuração das bases de cálculo, não vislumbro mácula no lançamento capaz de acarretar a nulidade da peça fiscal, pois qualquer que seja a explicação para as diversas formas de apuração da base de cálculo: erro da fiscalização, interpretação da legislação ou quejandos, está-se diante de procedimento, equivocado ou não, que traz implicações apenas no aspecto quantitativo da exigência tributária que, no âmbito do processo de determinação e exigência do crédito tributário, pode ser corrigido, com cancelamento total ou parcial da exigência indevida, em decorrência das impugnações e recursos regularmente interpostos pelo sujeito passivo, conforme art. 145, inc. I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse aspecto, cabe lembrar que o processo administrativo fiscal presta-se exatamente a imprimir certeza e liquidez ao crédito tributário lançado.

II) Duplicidade de lançamento

Aqui, à vista da flagrante duplicidade de lançamento e, principalmente, considerando que o segundo lançamento decorreu de solicitação do órgão julgador de 1ª instância, não se pode deixar de registrar que a fase litigiosa do procedimento fiscal não pode



servir para acertar ou aperfeiçoar o lançamento efetuado, por meio de diligências, que é instrumento próprio para obter esclarecimentos necessários à formação da convicção do julgador, mas não para correção de erros da fiscalização quanto a matéria de direito.

A meu ver, o procedimento aqui adotado pela instância recorrida, ademais de configurar pré-julgamento, pois determina a forma e os fundamentos legais para o lançamento que, posteriormente, ser-lhe-á remetido para exame do litígio, configura ingerência na atividade fiscal, exorbitando sua competência regimental e colidindo com escopo da Lei nº 8.748, de 1993, que, ao criar delegacia especializadas na atividade de julgamento, pretendeu, em prol da imparcialidade que deve reger o julgamento, subordinar as atividades administrativas judicantes a autoridade diversa daquela a que se subordinam as atividades concernentes à constituição do crédito tributário.

Sobre esse procedimento, não é exagerado afirmar que, em última análise, o que se verifica é a franca inversão do rito do processo de determinação e exigência do crédito tributário, pois, com efeito, tem-se primeiro o julgamento para, depois, produzir a peça acusatória.

Não raras vezes, verifica-se que as instâncias de piso fundamentam diligências cujo escopo, ao cabo, é o aperfeiçoamento jurídico do lançamento no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Todavia, não vislumbro nesse dispositivo a fundamentação legal necessária ao feito pretendido, pois sua interpretação não pode ser dissociada dos arts. 145 e 149 do CTN

Isso porque, em princípio, depois de regularmente cientificado o sujeito passivo e apresentada a impugnação, o lançamento não mais comporta revisão de ofício e as alterações ou extinções que possam nele se operar serão efetuadas na fase litigiosa do procedimento fiscal em decorrência do disposto no art. 145, inc. I, do CTN, e a competência para tal está atribuída aos órgãos julgadores administrativos.

Em suma, não se pode, na fase impugnatória, aperfeiçoar o lançamento com vista a adequá-lo às normas legais, ainda que ao novo lançamento dê-se o nome de “complementar” ou qualquer outro, pois admitir tal situação possibilita que a administração tributária, diante de alegações e provas porventura trazidas pela impugnante capazes de implicar o cancelamento da exigência tributária pelo órgão julgador, ao contrário, voltem-se contra a própria impugnante e sirvam para que se proceda à adequação da exigência aos textos legais.

A propósito, minuciosa análise da aplicabilidade do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, foi feita pela julgadora Elizabeth Maria Violatto, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC, em brilhante Declaração de Voto formalizada no Acórdão nº 5 051, de 10 de dezembro de 2004, da 2ª Turma daquela DRJ, proferido nos autos do processo nº 12466 000100/00-11. Dessa Declaração de Voto, por pertinente a estes autos, transcrevo o seguinte trecho:

(.)

As questões relativas às normas gerais do direito tributário foram suscitadas nos termos da Declaração de Voto que integra a RESOLUÇÃO DRJ/FNS nº 003/2004 - Sessão de 27/02/2004, de fls. 119 e 120, razão pela qual a transcrevo.



"DECLARAÇÃO DE VOTO

Tendo em vista as previsões contidas na Portaria SRF nº 1 512, de 30 de dezembro de 2002, Anexo IV, item 8 e Tabela IX, item 8, profere-se a presente Declaração de Voto para manifestar as razões de discordância com a realização da diligência de que trata a Resolução nº 003/2004, desta Delegacia da Receita Federal de Julgamento

Referida diligência, salvo melhor juízo, fere disposições contidas nas Normas Gerais do Direito Tributário - CTN, especificamente as constantes dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, e, portanto, não encontra amparo no que prevê o art. 18, § 3º, do Decreto nº 70 235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, cujas determinações, por estarem adstritas aos limites definidos pela legislação que lhe é hierarquicamente superior, requer uma interpretação contextualizada.

Em que pesem entendimentos divergentes do ora esposado, não se vislumbra no lançamento determinado pela diligência a que se opõe esta Declaração de Voto o caráter complementar que lhe foi atribuído. Trata-se na realidade de um novo lançamento, cuja validade somente poderia decorrer da declaração de nulidade do lançamento que ora se aprecia, uma vez que esse se mostra em desacordo com as disposições constantes do artigo 142 do CTN."

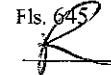
Ampliando as razões acima expostas, reporto-me aos mencionados arts. 145 e 149 do CTN, que delimitam as hipóteses de modificação do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo.

A definitividade do lançamento consagrada no art. 145 é complementada pelo art. 149 que explicita taxativamente os casos em que sua alteração pode decorrer de iniciativa da autoridade administrativa, sendo de se ressaltar que as causas de revisões previstas em seus nove incisos e parágrafo único referem-se a erros que, embora cometidos pela administração, tenham sido provocados por ato ou omissão do próprio contribuinte ou de terceiro. Não foram no âmbito desse dispositivo contempladas revisões do lançamento promovidas para aperfeiçoá-lo em face do erro de direito a que a própria administração deu causa ou a mudança de critério jurídico, cuja efetivação perante um mesmo sujeito passivo é admissível somente em relação a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução - Art. 146 do CTN

Exceção feita aos erros de fato, resultantes de inexatidões ou incorreções dos dados fáticos ou lapsos manifestos, os defeitos decorrentes do não atendimento dos pressupostos legais ou materiais imprescindíveis à sua validade, como é o caso da classificação tarifária de mercadorias, sujeitam o lançamento à sua insubsistência ou à sua nulidade, conforme o caso. O art. 146 do CTN proíbe que se edite outro ato administrativo individual, como o lançamento aperfeiçoado mediante a notificação do sujeito passivo, relativamente ao mesmo fato gerador.

Nesse contexto encontram-se as disposições constantes do Art. 18, § 3º, do Decreto nº 70 235, de 1972:





“§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorrekções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Registre-se que apenas as modificações do lançamento decorrentes de incorrekções, omissões e inexatidões estão autorizadas, mediante lançamento complementar. Frise-se que o termo “complementar”, em todos os seus conceitos e acepções, não encontra sinonímia no termo “substitutivo”. Em momento algum foram contempladas modificações decorrentes de erro na aplicação da legislação tributária, até porque não pode a Administração alegar a ignorância da Lei. E mais: a interpretação que propugna pelo aperfeiçoamento do lançamento defeituoso em decorrência de erro de direito, por ferir toda a lógica do PAF – Processo Administrativo fiscal, não pode ir muito longe

Erro de direito são aqueles concernentes à incorrekção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato administrativo, cujo aperfeiçoamento em instâncias de julgamento surge eivado de vícios que ferem a segurança jurídica e o direito de petição. Não há como propugnar pelo aperfeiçoamento do lançamento nesses casos e momento, a menos que se admita a arbitrariedade do pré-julgamento e da desigualdade processual.

(...).

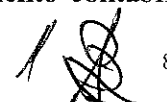
Pelas razões até aqui expostas, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de critério uniforme na determinação da base de cálculo do tributo, entretanto, acolho a preliminar relativa à duplicidade de lançamento e voto pelo cancelamento do auto de infração lavrado por determinação da DRJ/POA, por vício formal, uma vez que é resultado de revisão de ofício de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (vício formal) em hipótese não prevista no art. 149 do CTN.

Mérito

Cumpre-me, todavia, independentemente de ser ou não vencedor o voto pela nulidade por duplicidade do lançamento, enfrentar o mérito do litígio, visto que resta incólume o auto de infração original e, ficando vencida quanto à preliminar de nulidade, resta, além do auto de infração original, o auto de infração dito “complementar”, cuja matéria de mérito não se difere do original, que trata, em suma, da exigência do PIS decorrente de fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 2002 a setembro de 2003, portanto, sob a égide da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, incidente sobre receitas relativas a variações monetárias.

As razões recursais relativas ao mérito, concentram-se na sustentação de que as contabilizações nas contas de bens e direitos e de obrigações em moeda estrangeira oriundas da sua oscilação em face da moeda nacional não constituem receita e, por isso, não haveria aí matéria tributável pelo PIS.

Sobre isso, note-se que a recorrente afirmou que, de fato, optou pelo regime de competência, na apuração de seus tributos, e que tal regime impõe o reconhecimento contábil



das receitas antes de seu recebimento. Portanto, o não-oferecimento à tributação da matéria tributável identificada pela fiscalização teria decorrido do fato de tal matéria não constituir receita e também do procedimento adotado de tributar apenas o saldo líquido das receitas decorrentes de variações cambiais.

Cumpra então examinar a questão do que vem a ser receita, à luz da Lei nº 10.637, de 2002, cujo art. 1º, estabelece, *ipsis litteris*:

Art 1ª A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput

(...)

De plano, observa-se que, conquanto possa ser verdadeira a apontada inexistência de conceito legal para receita, é incontestável que a lei ofereceu contornos para identificação da base de cálculo do tributo em questão, indicando o faturamento e definindo-o como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Assim, com efeito, a lei definiu a base de cálculo do tributo com o termo receita cujo alcance foi explicitado no art. 1º, § 1º, acima transcrito, para abranger de forma ampla todas as receitas auferidas.

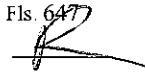
Contudo, a recorrente entende que só se pode atribuir a natureza jurídica de receita, no caso desses ajustes contábeis, a partir do momento em que as obrigações em moeda estrangeira são satisfeitas ou os bens e direitos em moeda estrangeira são realizados. Então, ao cabo, creio que o cerne da questão litigiosa é o momento em que se tem configurada a receita para os fins tributários, pois com o fato de que, na operação, surge receita a própria recorrente é concorde, visto ter asseverado que “*ao constatar que haviam receitas de variação cambial as quais não haviam sido oferecidas à tributação, procedeu aos recolhimentos, com os devidos acréscimos legais*”.

Momento de configuração da receita

Entendo que o exame do litígio com vista a definir o momento em que surge, para fins tributários, a receita das variações monetárias em função de oscilações da taxa de câmbio não pode ser dissociado do período de apuração do tributo e, tratando-se de contribuição para o PIS, o aspecto temporal da hipótese de incidência é concretizado ao final de cada mês.

Assim, ao final de cada mês, impõe-se a apuração da base de cálculo para fazer incidir a alíquota aplicável e calcular o tributo devido. Ora, para essa apuração, necessário se faz identificar as receitas auferidas e, tratando-se de escrituração contábil segundo o regime de

1/3, 9



competência, por força do art. 187, §1º, “a”, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, integram as receitas auferidas valores que, ainda que sujeitos a evento futuro e incerto, determina que as receitas sejam reconhecidas no período de apuração, independentemente de sua realização em moeda

Dessa forma, não obstante o extenso arrazoado apresentado pela recorrente para defender a não-caracterização de receita e conquanto os registros contábeis em questão estejam subordinadas a evento futuro e incerto para sua quantificação, que, inclusive, poderá ser negativa, não vislumbro possibilidade jurídica de dissociação do exame desses valores, com vista a caracteriza-los ou não como receita, do regime adotado para reconhecimento das receitas.

Nesse ponto, o entrave jurídico que visualizo é o art. 30 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, cuja redação transcreve-se:

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

()

Note-se que o dispositivo legal em questão presume a existência de receita sempre que ocorrer variação monetária de direitos e de obrigações, em função da taxa de câmbio, ao afirmar que essa variação integra a base de cálculo do PIS e de outros tributos. Portanto, mesmo reconhecendo a pertinência das argumentações doutrinárias sobre o conceito de receita, aptas a afastar desse conceito os registros contábeis de variações monetárias cujas operações ainda não tenham sido liquidadas, entendo que as disposições legais específicas para o tratamento das variações monetárias contêm presunção de que essas variações configuram receita desde a sua ocorrência, independentemente da liquidação da operação correspondente, pois se assim não fosse, despiciendo seria o tratamento previsto no art. 30, § 1º, da supramencionada MP.

Quanto ao momento em que essas receitas devem ser oferecidas à tributação, a regra geral contida no **caput** do referido art. 30 é de tributação no período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação correspondente; contudo, exceção feita no § 1º, à opção da pessoa jurídica, essas receitas integram a base de cálculo do tributo no período de apuração em que se verificar a variação cambial, independentemente da liquidação da operação correspondente, quando a apropriação das receitas e rendimentos se fizer de acordo com o regime de competência.



Ocorreu-me, no exame da matéria que a literal disposição “poderão ser consideradas” do § 1º acima transcrito agasalharia a faculdade de a contribuinte, mesmo submetida ao regime de competência, considerar ou não essas receitas na determinação da base de cálculo. Porém, à vista da imposição prescrita pelo art. 187, § 1º, “a”, da Lei nº 6.404, de 1976, que nenhuma exceção faz a tipos, modalidades ou natureza das receitas, e uma vez que as disposições do art. 30 da MP nº 2.158-35, de 2001, aplicam-se não só ao PIS e à contribuição para Financiamento da Seguridade social (Cofins), mas também ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido, referindo-se ainda ao lucro da exploração, essa faculdade, com efeito, está associada à possibilidade de opção pelo regime de competência, todavia, uma vez feita essa opção, impõe-se que se apropriem as variações monetárias ocorridas no período de apuração do tributo, mesmo sem liquidação das operações correspondentes, para determinação de sua base de cálculo.

Critério de apuração da base de cálculo

Quanto à apuração dos valores para composição da base de cálculo da contribuição, justamente por ser receita sujeita a evento futuro e incerto, há de se considerar o saldo positivo da diferença entre os ganhos e as perdas com as variações cambiais, no período de apuração do tributo, ou seja, mensalmente. Isso, a meu ver, não configura dedução da base de cálculo não prevista em lei e, sim, critério para apuração de receita que não pode ser quantificada com precisão enquanto não ocorrida a liquidação das operações das quais se origina.

Note-se, todavia, que de acordo com os demonstrativos elaborados pela fiscalização, na apuração da base de cálculo do tributo, a autoridade fiscal procedeu dessa forma, considerando as variações monetárias ativas ocorridas mensalmente, visto que não fez contabilizações diárias dessas variações.

Receita de exportação

Quanto à invocada imunidade para as receitas decorrentes da exportação, assiste razão à recorrente apenas quanto ao momento a partir do qual tais receitas não podem mais ser ditas como decorrentes da exportação realizada, configurando, a partir daí, ganhos decorrentes de variação cambial.

Contudo, o marco temporal para caracterização de eventuais receitas como decorrentes de variação cambial, deve ser a data de embarque dos bens para o exterior, em consonância com a Portaria MF nº 356, de 5 de dezembro de 1998, sobre a qual, no Acórdão nº 204-00.838, proferido pela 4ª Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário nº 129.468, o Ilustre Relator Henrique Pinheiro Torres afirmou, **verbis**:

(...) Isto porque a legislação (Portaria Mf 356/88) – citada pelo próprio autuante – já determina que a receita de exportação seja apurada segundo o câmbio vigente na data do embarque, assim qualquer “variação” havida entre o fechamento anterior do câmbio e a data da efetiva saída da mercadoria já deve ser reconhecida contabilmente como receita de exportação

(...)



Lei 9.718, de 1998

Quanto às arguições de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, este órgão julgador administrativo apenas está autorizado a afastar dispositivo de lei já declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, conforme dicção do art. 49, inc. I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, não cabendo aqui o pronunciamento sobre a inconstitucionalidade de legislação, conforme Súmula nº 2 deste Segundo Conselho de Contribuintes aprovada na sessão plenária de 18 de setembro de 2007.

É fato que o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins foi objeto de julgamentos por aquela Corte, contudo, apenas o art. 3º, § 1º, da lei supracitada foi declarado inconstitucional e os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2002, que são os lançados nestes autos, estão sob a égide da Lei nº 10.637, de 2002, cujas disposições dos arts. 1º e 2º de igual forma promovem esse alargamento, porém, tais dispositivos, ademais de posteriores à Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, não foram atingidos pela declaração de inconstitucionalidade.

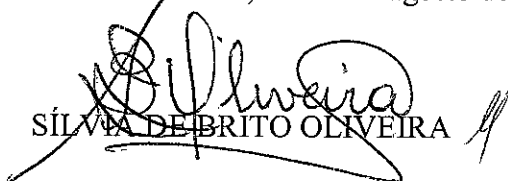
Taxa Selic

Sobre a ilegalidade da utilização da taxa Selic para cálculo dos juros moratórios, no âmbito tributário, aplica-se a Súmula nº 3 deste Segundo Conselho de Contribuintes aprovada na sessão plenária de 18 de setembro de 2007, com o seguinte teor:

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.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para cancelar o auto de infração complementar, por vício formal, e, relativamente ao auto de infração original, para que, quanto às receitas de exportação, seja considerada a data de embarque dos bens para o exterior como marco temporal a partir do qual serão calculados os ganhos decorrentes de variação cambial.

Sala das Sessões, em 05 de agosto de 2008.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA