



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

1 Fl.

Processo nº : 15374.001795/2002-72

Recurso nº : 131.290

Acórdão nº : 203-11.984

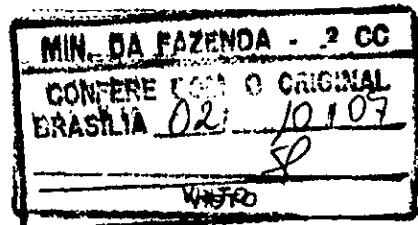
*Antonio Bezerra Neto*  
Antonio Bezerra Neto

Presidente

*Emanuel Carlos Brant de Assis*  
Emanuel Carlos Brant de Assis  
Relator-Designado

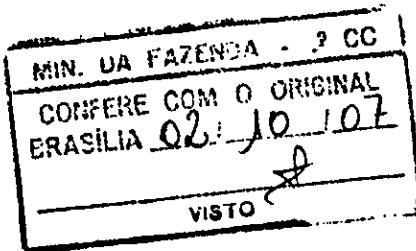
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Silvia de Brito Oliveira e Eric Moraes de Castro e Silva.

Eaal/inp





Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



2º CC-MF  
Fl.

**Recorrentes : COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL E DRJ NO RIO DE JANEIRO-RJ**

### RELATÓRIO

Contra a interessada foi lavrado auto de infração no valor de R\$ 215.774.756,87, referente a contribuição e juros de mora por falta de recolhimento da COFINS nos períodos de fevereiro de 1999 a setembro de 2002.

O crédito tributário acima constituído se encontra com sua exigibilidade suspensa por força de Medida Liminar concedida nos autos do processo nº 99.0005342-7 da 8ª Vara Federal.

Em preliminar a impugnante pugna pela tese de nulidade do lançamento tendo em vista que seu autor se baseou unicamente em informações (planilhas) fornecidas pela própria contribuinte sem examinar os seus registros contábeis para deixar demonstrada a origem dos fatos que justificaram a exigência tributária.

Embora reconheça que parte do crédito tributário que diz respeito as alterações introduzidas na base de cálculo da contribuição pela Lei nº 9.718/98 se encontra com sua exigibilidade suspensa, a impugnante entende também que outra parcela do lançamento tributário, não estaria relacionada com a ação judicial interposta, uma vez que se refere a parcelas incluídas indevidamente na autuação por se tratar de valores que a própria Lei nº 9.718/98 admite sua exclusão da base de cálculo da COFINS.

Dentre estes valores tidos como incluídos indevidamente na autuação, a impugnante registra a título de amostragem as seguintes receitas:

- a) receita decorrente da venda de direitos de lavra, integrantes do ativo permanente;
- b) reversão de provisões;
- c) crédito na conta de receita 3.30.10.106 – “Dif. Var. Cambial Esp. – CVM 404/01” tendo como contrapartida a conta de ativo diferido em que é efetuado o controle cambial do diferimento da variação cambial de 2001;
- d) devolução de preços de serviços pago em duplicidade;
- e) reconhecimento do crédito presumido do IPI (extemporâneo)
- f) reconhecimento extemporâneo de créditos escriturais de ICMS e IPI;
- g) reconhecimento de crédito escritural de ICMS relativo a bens do Ativo Permanente vendidos como sucatas;
- h) variação cambial positiva ainda não realizada;
- i) reversão de variação cambial negativa até o limite das variações positivas anteriormente oferecidas à tributação da COFINS;
- j) rendimentos financeiros ainda não realizados; e
- k) reversão de perdas financeiras até o limite dos ganhos financeiros anteriormente oferecidos à tributação da COFINS.



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 02/10/07
VISTO

2º CC-MF  
FI.

Registra ainda que outros valores que deveriam ser tributados pela COFINS deixaram de ser incluídas nas planilhas entregues pela impugnante à fiscalização.

Questiona ainda a constitucionalidade das alterações introduzidas na base de cálculo da COFINS pela Lei nº 9.718/98.

Finaliza sua impugnação registrando a necessidade da realização de diligência fiscal para que seja analisada a documentação referente aos valores que devem ser excluídos da autuação, documentação esta que se encontra como sempre esteve à disposição para exame em sua sede.

A DRJ/Rio de Janeiro baixou o processo em diligência para que fossem prestadas maiores informações sobre as alegações da impugnante acima citadas relacionadas a exclusões da base de cálculo da exação.

Em atenção à diligência acima solicitada a Unidade de origem produziu Relatório Fiscal acompanhado da documentação correspondente fls. 189/415, onde em resumo emite as seguintes conclusões relacionadas aos itens elencados pela impugnante como passíveis de serem excluídos da base de cálculo da COFINS.

- a) receita decorrente da venda de direitos de lavra, integrantes do ativo permanente – *salvo melhora base de cálculo do auto de infração deve ser reduzida em R\$ 750.000,00 no período de outubro de 2000 e de R\$ 1.500.000,00 em Novembro de 2000*
- b) reversões de provisões – *dentre os valores impugnados, somente R\$ 3.500.000,00 e R\$ 1.275.673,00 constaram das bases de cálculo indicadas nas planilhas de fls. 27/28, porque integram a conta 33 03 01 90 e não foram excluídas na DIPJ. Salvo melhor juízo, as bases de cálculo para abril/2000, abril/2001 e junho/2001 devem ser reduzidas nas parcelas impugnadas;*
- c) crédito na conta de receita 3.30.10.106 – “Dif. Var. Cambial Esp. – CVM 404/01” tendo como contrapartida a conta de ativo diferido em que é efetuado o controle cambial do diferimento da variação cambial de 2001 – *o valor de R\$ 244.722.835,34 está incluído na base de cálculo do PIS/COFINS, no mês de Dez/2001, no grupo 33 01, que totaliza R\$ 397.586.115,33, o qual, por sua vez, está incluído nos R\$ 392.069.085,79 que foi tributado no auto de infração em Dez/2001, conforme fl. 57. Trata-se de parcela de variação cambial que a legislação considera diferível, à opção do contribuinte. Salvo melhor juízo, a nova base de cálculo do auto de infração é: Dez/2001: R\$ 392.069.085,79 – R\$ 233.722.835,34 = R\$ 147.346.250,36.*
- d) devolução de preços de serviços pago em duplicidade – *como até o encerramento da diligência fiscal, não havia sido feita a comprovação da natureza da despesa, fica prejudicada qualquer manifestação com relação à alegação contida na impugnação e, salvo melhor juízo, mantida a base de cálculo utilizada no auto de infração, no que se refere a este item.*
- e) reconhecimento de crédito presumido IPI (extemporâneo) – *salvo melhor juízo, a empresa pleiteia valores que não constaram da base de cálculo da planilha de fl. 29 e, portanto, não foram tributados no auto de infração às fls.*



MIN. DA FAZENDA - 2º CC

CONFERE CGM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/07/2002
VISTO

2º CC-MF  
FL

Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

57. *Salvo melhor juizo, não produzem alterações no valor tributado no mês de julho/2002.*

- f) reconhecimento extemporâneo de créditos escriturais de ICMS e IPI – *Constatado que alguns destes créditos transitaram na conta 33 03 01 90 "Receitas Eventuais", foi solicitado à empresa apresentar os razões de todos os meses de todos os anos da referida conta, de modo a se definir os valores referidos genericamente na impugnação. De posse dos resultados, foi preparada a planilha "DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DO IPI CREDITADOS NA CONTA 33 03 01 90 RECEITAS EVENTUAIS", anexa (fls. 370/371), que contém os valores a serem reduzidos da base de cálculo de cada um dos meses constantes do auto de infração, caso seja este o entendimento da autoridade julgadora. ".*
- g) reconhecimento de crédito escritural de ICMS relativo a bens do Ativo Permanente vendidos como sucatas – *o valor de R\$ 201.428,94 foi incluído na base de cálculo tributada no auto de infração, e salvo melhor juizo, deve ser excluída.*
- h) variação cambial positiva ainda não realizada – *Em resposta ao quesito H do pedido de diligência de fls. 185/186, fizemos constar:*

**Verificar se houve o registro das receitas oriundas de rendimentos financeiros, indicando o período de apuração e o valor correspondente:**

*SIM, nos períodos de apuração indicados nas razões das contas 33 01 01 01 APLICAÇÕES FINANCEIRAS INVESTIDOR e 33 01 01 02 APLICAÇÕES FINANCEIRAS TERCEIROS, cujas cópias estão anexadas ao presente relatório;*

**E ainda, se as aplicações financeiras em questão se inserem no §3º do art. 3º da Lei nº 9.718/98:**

*Salvo melhor juizo, NÃO, porque o dispositivo citado diz respeito a rendimentos relativos a mercados futuros, espécie do gênero Aplicações de Renda Variável.*

**E se tais valores estão incluídos na base de cálculo tributada na presente autuação:**

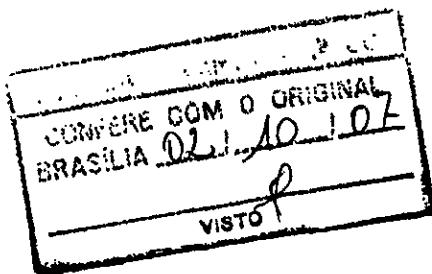
*SIM. Esta diligência fiscal, juntamente com a representante da empresa e sua gerente de contabilidade, verificou que aquelas receitas estão contabilizadas em todos os períodos de apuração tributado, em obediência ao regime de competência previsto na legislação contábil e fiscal.*

Intimada a se manifestar sobre os termos da Relatório Fiscal da Diligência, a contribuinte insiste na tese da nulidade do auto de infração tendo em vista que os valores por ela indicados como amostragem, e que teriam sido indevidamente incluídos na autuação, mereciam uma verificação documental mais detalhada, e que, em não sendo feita, acarretaria sua nulidade ou retificação da mesma.

No que se refere ao montante de R\$ 1.215.673,00, relativo a reversão de provisão em junho de 2001, o fiscal informa que o referido valor representa efetivo ingresso de nova receita, pois corresponde à reavaliação de imóvel pertencente ao ativo permanente, realizada por



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



ocasião da alienação do mesmo. Ainda que seja assim, tal valor continua a não ser tributável pela COFINS, já que, nos termos do art. 3º, §2º, IV, da Lei nº 9.718/98, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente deve ser excluída da base de cálculo da referida contribuição.

Quanto ao montante de R\$ 282.645,45 correspondente à devolução de valor pago em duplicidade, entendido pelo fiscal autuante como não comprovado, deve ser dito que a identificação da natureza da despesa não seria necessária para que se atestasse que o referido valor teve como origem a devolução de pagamento indevido. Por outro lado, como já dito, o ônus da prova do fato gerador da COFINS, é da fiscalização e não da contribuinte.

Sobre os rendimentos financeiros ainda não realizados, o fiscal autuante, antes de responder aos quesitos da diligência, informa que esta foi efetuada a partir da análise do razão contábil das contas relativas à aplicações financeiras em fundos de renda fixa (Fundo Midas e Fundo Duplic); o razão contábil da conta relativa a operações de swap de taxa de câmbio, também fornecida pela Peticionaria, deixou de ser analisado porque não teria conexão com a diligência.

Não obstante, a Peticionaria demonstrou, em sua impugnação, que não apenas os rendimentos financeiros, mas também os ganhos cambiais ainda não realizados, foram incluídos na base tributável do auto. Nesse passo, a análise do razão da conta relativa às operações de swap da taxa de câmbio seria necessária para quantificar os referidos ganhos e determinar se os mesmos foram efetivamente incluídos na base de cálculo do auto de infração em epígrafe.

Ainda antes de responder objetivamente aos quesitos da diligência, o fiscal autuante alega que a exclusão dos rendimentos financeiros ainda não realizados da base de cálculo da COFINS importaria na inobservância do regime de competência, regime esse cuja prevalência a Peticionaria teria defendido no mandado de segurança nº 98.246053.

Pelo regime de competência, as receitas devem ser reconhecidas quando se tornar incondicionalmente constituído o direito ao seu recebimento; até a realização dos rendimentos financeiros, o direito ao seu recebimento fica subordinado ao evento futuro e incerto de não ocorrer perdas futuras, razão por que não pode ser ainda considerado receita. Essa interpretação acerca do regime de competência já foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 320.455 RJ.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro, julgou o lançamento procedente em parte em decisão assim ementada:

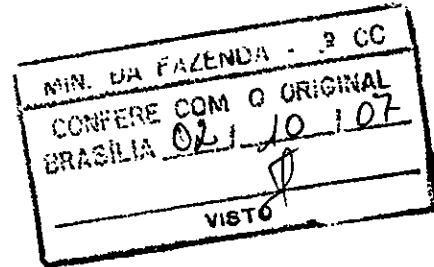
*"Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO – NULIDADE – Não há que se falar em nulidade da autuação, quando não verificada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72.*

*BENS DO ATIVO PERMANENTE – Não incide a COFINS sobre a receita de venda de bens do ativo permanente, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/98.*

*REVERSÃO DE PROVISÕES – Não incide a COFINS sobre valores oriundos de reversão de provisões, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 9.718/98.*



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



2º CC-MF  
FL.

*DIFERIMENTO DE RESULTADO LÍQUIDO NEGATIVO – Não constitui aquisição de receita a anulação de despesa já contabilizada, decorrente da opção dada pela MP 3/2001.*

*VALOR PAGO EM DUPLICIDADE – Não cabe a exclusão da receita quando não comprovado contabilmente o registro da despesa efetuada em duplicidade.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – O crédito presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.363/966, integra a base de cálculo da COFINS.*

*RECONHECIMENTO DE CRÉDITO – IPI/ICMS – O reconhecimento, pelo contribuinte, de crédito de IPI/ICMS, extemporâneo ou Não, não tem reflexo na apuração da COFINS.*

*VARIAÇÕES MONETÁRIAS REGIME DE COMPETÊNCIA – As variações monetárias ativas a partir de 1º de fevereiro de 1999 são computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação da base de cálculo da COFINS segundo o regime de competência.*

*VARIAÇÕES MONETÁRIAS DOS DIREITOS DE CRÉDITO E DAS OBRIGAÇÕES EM FUNÃO DA TAXA DE CÂMBIO – A partir de 01 de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio serão consideradas para efeito da determinação da base de cálculo da COFINS, segundo o regime de caixa ou, à opção do contribuinte, segundo o regime de competência.*

Pelo que se depreende do Relatório Fiscal da Diligência e das ementas acima citadas foi cancelado parte do lançamento relacionadas com:

- alienação de direitos de lavra;
- reversão de Provisão para Participação de Empregados nos Resultados, e de reversão de Provisão pra Gastos Ambientais;
- crédito na conta de receita 3.30.10.106 – “Dif. Var. Cambial Esp. – CVM 404/01” tendo como contrapartida a conta de ativo diferido em que é efetuado o controle cambial do diferimento da variação cambial de 2001;
- reconhecimento extemporâneo de créditos escriturais de ICMS e IPI;
- crédito escritural de ICMS relativo a bens do Ativo Permanente vendidos como sucatas.

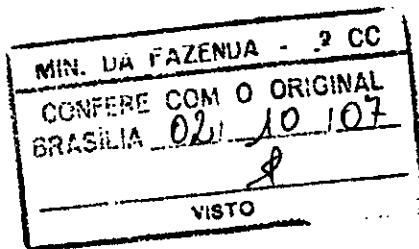
Da decisão que resultou no cancelamento da autuação o Órgão Julgador de primeira instância recorre de ofício a este Colegiado nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

Cientificada da decisão supra, a interessada apresenta tempestivamente, Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões de defesa já apresentadas na fase impugnatória, relacionadas com a parcela mantida da autuação.

É o relatório.



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



2º CC-MF  
FI.

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG, VENCIDO QUANTO AO MOMENTO E FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

O presente processo administrativo fiscal agasalha dois recursos, o Recurso de Ofício interposto pelo Órgão Julgador de primeira em atenção aos valores excluídos do lançamento e o Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra a matéria cujo lançamento foi mantido.

Dentre os valores excluídos da tributação pela decisão de primeiro grau destacamos parcelas referente a receita decorrente da venda de direitos de lavra, integrantes do ativo permanente; reversão de provisões; crédito na conta de receita 3.30.10.106 – “Dif. Var. Cambial Esp. – CVM 404/01” tendo como contrapartida a conta de ativo diferido em que é efetuado o controle cambial do diferimento da variação cambial de 2001; reconhecimento extemporâneo de créditos escriturais de ICMS e IPI; e reconhecimento de crédito escritural de ICMS relativo a bens do Ativo Permanente vendidos como sucatas.

Oportuno se faz registrar que com relação a esta matéria excluída do lançamento fiscal, a mesma já foi devidamente analisada pelo autor da diligência o qual vem respaldando suas exclusões e a fundamentação da decisão recorrida não deixa dúvida quanto a correção destas exclusões.

Face ao exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Antes de adentrarmos na análise do recurso voluntário, cumpre registrar que a própria recorrente reconhece que parte da matéria aqui em discussão já foi levada ao conhecimento do Poder Judiciário, o que afasta o conhecimento destas matérias por este Colegiado, tendo em vista a prevalência daquele Poder sobre este.

Quanto ao recurso voluntário inicialmente cabe afastar a preliminar de nulidade da autuação pelo fato do Agente Fiscal responsável pela fiscalização ter respaldado seu trabalho encima de planilhas fornecidas pela fiscalizada em detrimento dos registros contábeis, uma vez que se as planilhas apresentadas pela própria contribuinte não espelhavam a verdadeira situação das contas da empresa, caberia a esta, no momento oportuno fazer as devidas retificações na tentativa de afastar as imprecisões.

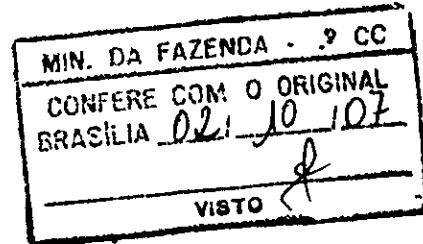
Quanto ao mérito do recurso voluntário, entendo que a decisão atacada não merece reparos no que decidiu com relação ao seu item “D”.

O item “D” da decisão recorrida, conforme colocação da recorrente se refere a valor pago em duplicidade e que tal valor embora tenha sido registrado na conta “Outras Receitas”, não tem natureza de receita pois não representa acréscimo patrimonial.

A decisão de primeira instância decidiu por manter a exigência tributária referente a este tópico por entender que a recorrente não trouxe aos autos a devida comprovação dos fatos que motivaram o registro em duplicidade da referida receita, contra o que contrapõe a recorrente, alegando que não cabe a ela o ônus da prova, mas sim ao fisco.



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



2º CC-MF  
Fl.

Realmente, quando o fisco faz alguma acusação referente a alguma falha do contribuinte que resultou em falta de recolhimento de tributo, cabe ao fisco a comprovação desta falha, mas quando a falha que resultou num aumento indevido da base de cálculo da exação partiu do contribuinte, somente a este cabe a responsabilidade em provar a ocorrência desta falha de maneira convincente a justificar sua retificação.

Os demais tópicos mantidos pela decisão recorrida se referem a receitas financeiras, quer sejam elas de aplicações financeiras normais, ou oriundas da variações cambiais.

Aqui, também, o que nos resta a analisar, é a ocorrência dos fatos geradores destas receitas, uma vez que a tributação destas receitas financeiras pela COFINS surgiu exatamente com a ampliação de sua base de cálculo pela Lei nº 9.718/98, e é exatamente o que se discute na esfera judicial.

Independentemente do regime de reconhecimento das receitas (competência ou caixa) adotado pelas empresas, o mais relevante é o reconhecimento do momento do surgimento destas receitas.

O fisco normalmente, quando encontra algum registro destas aplicações financeiras, vincula este registro com o seu fato gerador da obrigação tributária, sem analisar devidamente o tipo de aplicação financeira de que se está tratando e de quando ocorreu a disponibilidade destas aplicações ao seu aplicador.

A 8ª Região Fiscal em Processo de Solução de Consulta SRRF/8ªRF/DISIT Nº 234, de 10 de dezembro de 2003, embora se referindo a consulta de pessoa física, nos fornece valiosos subsídios para o deslinde da questão, tanto no que se refere a aplicações financeiras propriamente dita como variações cambiais.

#### *"FATO GERADOR"*

*Considera-se ocorrido o fato gerador na data da alienação, liquidação ou resgate da aplicação financeira, bem como no momento do crédito de rendimentos, se o valor creditado for passível de saque pelo beneficiário.*

...

*Com base na legislação citada e transcrita conclui-se que a variação cambial decorre de aplicações financeiras realizadas no exterior com rendimentos auferidos originariamente em Reais é considerada rendimento tributável para fins de apuração do ganho de capital e, que tal ganho deve ser apurado no momento da alienação, liquidação ou resgate, bem como no momento do crédito do rendimento, se este for passível de saque pelo beneficiário, devendo-se observar os esclarecimentos contidos no art. 8º da referida Instrução Normativa (acima transscrito para efeito de apuração e recolhimento do imposto devido.)*

Tratando desta matéria encontramos valioso trabalho produzido pelo do Advogado tributarista Dr. José Cassiano Borges e pela Procuradora da Fazenda Nacional Maria Lúcia Américo dos Reis, na Revista Dialética de Direito Tributário nº 109, pg. 63, que assim registram suas opiniões:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFIRA SE É O ORIGINAL	
BRASÍLIA 02	10.10
S/	
VISTO	

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

*"Uma vez que a Cofins e contribuição para o PIS/PASEP não podem incidir sobre expectativa de receita decorrente de variação cambial, eis que se trata de evento futuro e incerto, nada impede que as empresas optem, pela apuração das variações monetárias segundo o regime de competência, deduzindo as variações negativas das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e do Imposto de Renda, sem que ofereça à tributação pela Cofins e pelo PIS/PASEP as variações monetárias positivas.*

*A nosso ver, não há nesse procedimento qualquer contradição, já que as empresas não estão utilizando simultaneamente o regime de competência para o imposto de renda da pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e o de caixa para a Cofins e o PIS/PASEP, mas apenas o regime de competência para todos esses tributos, eis que a pessoa jurídica não pode recolher tributo sobre algo que não constitui renda, muito menos receita.*

*É óbvio que, na hipótese de que no momento em que se der o vencimento do contrato de empréstimo em moeda estrangeira for apurada variação cambial positiva em relação ao momento inicial do empréstimo, deverá a empresa, independentemente de qualquer movimento de caixa, oferecer a receita gerada por essa variação à tributação pela Cofins e pelo PIS/PASEP, pois, nesse momento o que era anteriormente simples expectativa de receita se transforma em autêntica receita, porém nunca antes."*

Face ao acima exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e afastar a preliminar de nulidade da autuação, não conhecer do recurso face a opção pela via judicial em relação às receitas financeiras dos fundos de renda fixa, negar provimento ao recurso voluntário com relação ao item "D" da decisão recorrida e dar provimento a matéria relacionada as demais receitas financeiras.

É como voto

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

VALDEMAR LUDVIG



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 02/10/07	
VISTO	

2º CC-MF  
FL

## VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, DESIGNADO QUANTO AO MOMENTO E FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS

Reportando-me ao relatório e voto do ilustre relator, dele discordo por entender que, à luz da Lei nº 9.718/98, as variações cambiais positivas devem ser computadas na base de cálculo da COFINS, bem como do PIS, pelo regime de competência, exceto se o contribuinte optar pelo regime de caixa para as duas Contribuições e, ainda, para o IRPJ e a CSLL.

Destaco, por oportuno, não poder considerar, neste julgamento, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF por ocasião dos 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).

Como a inconstitucionalidade 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 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.

Até lá os litígios envolvendo o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pela Lei nº 9.718/98, não de ser dirimidos por esta instância administrativa sem levar em conta a inconstitucionalidade decretada pelo STF.

Doravante o cerne da questão.

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, matéria afeta ao Judiciário), 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." (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

A definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como



MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 02.10.07
VISTO

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

*Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)."*

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

No caso em tela, em que o âmago do debate 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 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.*



MIN. DA FAZENDA - 3 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 02/10/07
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

*§ 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 e da COFINS. Atualmente, contudo, levando-se em conta que a literalidade do texto não pode ser afastada (a interpretação literal nunca é suficiente, mas é indispesável, sendo o começo da interpretação em Direito), e enquanto não estendido para todos os efeitos da inconstitucionalidade decretada pelo STF, quanto ao alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98, é indubioso que os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos, sejam de obrigações, integram a base de cálculo do PIS 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 tornar 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.<sup>1</sup> Ainda que tal disponibilidade seja momentânea - afinal, a empresa só transforma a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica se pudesse realizar os resultados no final do mês, o que nem sempre é possível, a depender de cada contrato -, não é inexistente.

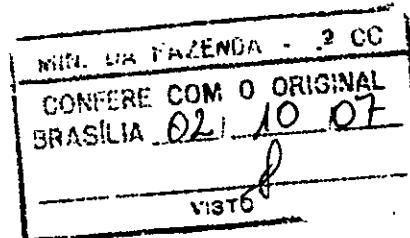
É crucial atentar para a circunstância de que, sendo o período de apuração do PIS e da COFINS mensal, o aspecto temporal da hipótese de incidência é concretizado ao final de cada mês, quando ocorre o fato jurídico tributário (ou fato gerador em concreto).

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

<sup>1</sup> 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.



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 02/10/07
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

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 ménsal o período de apuração das 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.

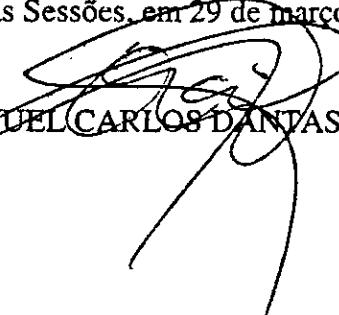
Isto deve ser feito tanto para os contratos de direitos quanto os de obrigações, cada um de per si, sendo que nuns e outros pode haver variação monetária ativa ou passiva.

Por oportuno, destaco 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, diante das provas trazidas dos autos, e da adoção do regime de competência adotado, cabe manter o lançamento.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/10/07
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Em razão da discussão que se encerra neste processo, sinto-me inclinado a manifestar a presente declaração de voto a propósito de qual momento a variação cambial se converte em receita para fins de tributação.

O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 640.059/CE, concluiu que *"estabelece que os resultados das variações cambiais, oriundos de empréstimos em moeda estrangeira, deverão ser considerados, para fins de incidência do PIS e da COFINS, quando da efetiva liquidação das operações."* Tal decisão transitou em julgado nos idos de dezembro de 2004.

Aliás, diferente não é o entendimento da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, à maioria de votos, decidiu que *"para fins de apuração da Cofins, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato."* (Recurso Voluntário nº 128.782, Acórdão nº 201-78700).

Somado a tudo quanto acima exposto, valiosos são os ensinamentos de José Antonio Minatel, extraídos de sua obra 'Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação', MP Editora, São Paulo – 2005, páginas 231 a 237, como se aqui estivessem transcritos em sua integralidade. Na aludida obra, o Autor trata do momento em que a receita decorrente de 'variação cambial' deve ser reconhecida para fins de tributação, isto sob os auspícios da Lei nº 9.718/98.

De fato, a legislação que está a tratar de tal assunto é a Lei nº 9.718/98, recentemente em sua parcialidade declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Entendo, e aqui faço a ressalva, que este Colegiado não estaria autorizado a reconhecer e/ou declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal em comento, declarada pela Corte Suprema, pois tal declaração tem se dado entre partes, com efeitos restritos.

Não obstante, observo já haver pronunciamento jurisdicional no seguinte sentido:

*"AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 475.812-1PROCED.: SÃO PAULO*

*RELATOR : MIN. EROS GRAU*

*AGTE.(S): IRMÃOS FRANCESCHI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A E OUTRO(A/S)*

*ADV.(A/S): DELANO FERRAZ CUNHA E OUTRO(A/S)*

*AGDO.(A/S): UNIÃO*

*ADV.(A/S): PFN - JULIANA FURTADO COSTA*

VOTO

*O SENHOR MINISTRO Eros Grau (Relator): As alegações das agravantes não infirmam a decisão agravada.*



MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 02/10/07
VISTO

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984

2. *O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RREE ns. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, Sessão do dia 9.11.2005, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, na parte em que acrescentou receitas diversas daquelas do produto da venda de mercadoria, de mercadoria e serviços e de serviço de qualquer natureza ao conceito de receita bruta do contribuinte [LC 70/91, artigo 2º]. A instituição de nova fonte destinada à manutenção da seguridade social somente seria admissível pela via de lei complementar [CB/88, artigo 195, § 4º].*

3. *A alegação das agravantes --- de que os precedentes não poderiam ter sido utilizados como fundamento da decisão agravada --- não merece prosperar. Este Tribunal tem entendido, a respeito da tendência de não-estrita subjetivação ou de maior objetivação do recurso extraordinário, que ele deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva [RE n. 388.830, DJ de 10.3.2006, 2ª Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes].*

4. *Essa conclusão foi adotada pelo Plenário no julgamento da SE n. 5.206-AgR, voto proferido em 8.5.97, quando o Relator o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou:*

*"E a experiência demonstra, a cada dia, que a tendência dominante - especialmente na prática deste Tribunal - é no sentido da crescente contaminação da pureza dos dogmas do controle difuso pelos princípios reitores do método concentrado. Detentor do monopólio do controle direto e, também, como órgão de cúpula do Judiciário, titular da palavra definitiva sobre a validade das normas no controle incidente, em ambos os papéis, o Supremo Tribunal há de ter em vista o melhor cumprimento da missão precípua de 'guarda da Constituição', que a Lei Fundamental explicitamente lhe confiou. Ainda que a controvérsia lhe chegue pelas vias recursais do controle difuso, expurgar da ordem jurídica a lei inconstitucional ou consagrar-lhe definitivamente a constitucionalidade contestada são tarefas essenciais da Corte, no interesse maior da efetividade da Constituição, cuja realização não se deve subordinar à estrita necessidade, para o julgamento de uma determinada causa, de solver a questão constitucional nela adequadamente contida. Afinal, não é novidade dizer - como, a respeito da cassação, Calamandrei observou em páginas definitivas (Casación Civil, trad. EJEA, BsAs, 1959, 12 ss.) - que no recurso extraordinário - via por exceléncia da solução definitiva das questões incidentes de inconstitucionalidade da lei -, a realização da função jurisdicional, para o Supremo Tribunal, é um meio mais que um fim: no sistema de controle incidente em especial no recurso extraordinário, o interesse particular dos litigantes, como na cassação, é usado "como elemento propulsor posto a serviço de interesse público", que aqui é a guarda da Constituição, para a qual o Tribunal existe."*

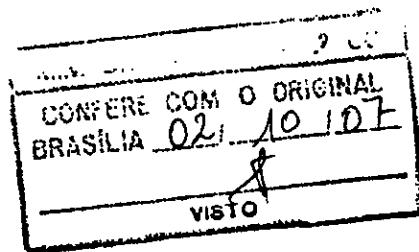
*Nego provimento ao agravo regimental."*

Mas, permito-me reconhecer a inaplicabilidade de tal dispositivo legal sob os auspícios da jurisprudência lançada pelo Superior Tribunal de Justiça já nos idos de 2005, quando foi provocado a se manifestar sobre o tema em apreço e sob o enfoque da norma infraconstitucional.

E assim concluiu aquele Tribunal Superior:



Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



2º CC-MF  
Fl.

*"RECURSO ESPECIAL - ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 515 E 535 DO CPC - NÃO-OCORRÊNCIA - PIS E COFINS - LEI N. 9.718/98 - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA - CONCEITO DE FATURAMENTO E O ARTIGO 110 DO CTN - BASE DE CÁLCULO DA COFINS - ALTERAÇÃO DE CONCEITO DE DIREITO PRIVADO - FATURAMENTO EQUIVALE À RECEITA BRUTA COMO PRODUTO DAS VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.*

*- Não houve a alegada violação dos artigos 515 e 535 do Código de Processo Civil, tendo em vista que a Corte de origem apreciou devidamente toda a matéria recursal devolvida.*

*- Nos termos do entendimento do Supremo Tribunal Federal e deste Superior Tribunal de Justiça, o faturamento é sinônimo de receita bruta, sendo esta o resultado da venda de bens e serviços. A Lei n. 9.718/98, contudo, ampliou o conceito de faturamento ao equipará-lo à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, com as exclusões do § 2º do artigo 3º.*

*- A Lei n. 9.718/98, ao estender o conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, para todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil, incluiu outras receitas além daquelas advindas de vendas e serviços, circunstância a evidenciar afronta ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Precedentes da colenda 2ª Turma (REsp 501.628-SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 24.05.2004; e REsp 617.642/PE, da relatoria deste Magistrado, j. em 03.08.2004).*

*- A Lei Complementar n. 70/91, que definiu a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza como a base de cálculo da COFINS, não é suscetível de alteração por meio de lei ordinária. Iterativos ensinamentos doutrinários.*

*- Recurso especial provido." (REsp nº 645.238, Min. Franciulli Neto, Segunda Turma do S.T.J., acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 13/12/2004)*

A matéria, portanto, foi examinada sob a ilegalidade do artigo 3º da Lei nº 9718/98, em face do comando legal contido no artigo 110 do Código Tributário Nacional, o que também pode ser adotado e realizado por este Colegiado Superior.

É ainda relevante destacar sobre o tema e a aplicabilidade da análise da matéria sob o enfoque do artigo 110 do CTN, que o próprio Supremo Tribunal Federal<sup>2</sup>, para reconhecer a constitucionalidade do mencionado artigo da Lei nº 9.718/98, viu-se obrigado a validar e reconhecer o julgamento do Superior Tribunal de Justiça sobre a mesma discussão, nos seguintes termos:

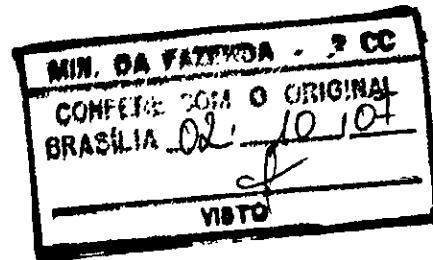
*"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E*

<sup>2</sup> Recurso Extraordinário nº 390.840/MG, Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno do S.T.F., acórdão publicado no D.J.U., Seção I, de 15/8/2006



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 15374.001795/2002-72  
Recurso nº : 131.290  
Acórdão nº : 203-11.984



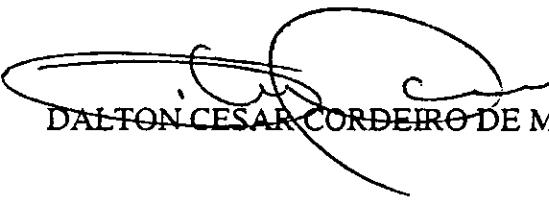
*Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.* (destaquei)

Diante desses argumentos, não me sinto constrangido em concluir que não se aplica ao caso em concreto o artigo 3º da Lei nº 9.718/98, por ilegal. Daí, ser possível a exclusão para fins de tributação das receitas auferidas pela recorrente sob a rubrica “variação cambial”, nos moldes em que exigida pela Fiscalização.

Em conclusão, declaro meu voto pelo provimento ao recurso interposto, conforme acima apontado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA