

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 18471.001549/2006-34  
**Recurso nº** 147.335 Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-00.085 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de maio de 2009  
**Matéria** COFINS E PIS  
**Recorrente** CESIBA COMERCIAL EXPORTADORA S/A  
**Recorrida** DRJ-RIO DE JANEIRO II/RJ

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/08/2004

DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, CTN. ART. 45, LEI N.º 8.212/91. NÃO APLICAÇÃO.

O prazo decadencial para o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins é o estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 por ser inconstitucional. Súmula Vinculante nº 08 do Egrégio STF que vincula o julgador administrativo, conforme art. 103-A da Constituição Federal.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS. ENTENDIMENTO INEQUÍVOCO DO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A base de cálculo do PIS e da COFINS corresponde à totalidade do faturamento, nos termos fixados pelas Leis Complementares n.ºs 7/70 e 70/91, devendo ser excluídas todas as outras receitas que não correspondam ao faturamento da empresa. A aplicação do entendimento inequívoco do e. Supremo Tribunal Federal manifestado nos RE's n.ºs 357950, 390840, 358273 e 346084 é medida de rigor, nos termos do que dispõe o art. 1º do Decreto 2.346/97.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. MOMENTO DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS.

A partir de janeiro de 2000 o legislador expressamente autorizou o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de caixa, desde que adotado o mesmo critério para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. Tendo optado a empresa pela adoção do regime de competência em relação aos dois primeiros, fica igualmente obrigada a sua adoção quanto aos outros dois, pelo que deve ser oferecida à tributação a contrapartida do aumento do valor do

4  
1  
R

ativo ou da redução do valor do passivo ocorrida entre duas demonstrações contábeis. Inexistindo forma alternativa de cálculo, não cabe, tampouco, falar em aplicação do princípio da prudência.

#### LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA.

Nos casos de lançamento de ofício para constituição do crédito tributário em razão de falta de recolhimento, deve ser aplicada a multa capitulada no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

#### ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA Nº 2 DO 2º CC.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

#### NORMAS PROCESSUAIS. TAXA SELIC.

Os encargos moratórios devem ser calculados em percentual equivalente à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, SELIC, como determinado por lei.

#### MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ACESSÓRIO QUE SEGUE O PRINCIPAL.

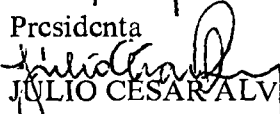
Por serem acessórios que seguem o principal, neste caso, não devem ser exigidos no presente processo os juros de mora e a multa de ofício. Recurso negado.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção do CARF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência até 28/12/2001 e afastar o alargamento da base de cálculo. Vencidos os Conselheiros: I) Nayra Bastos Manatta e Alexandre Kern quanto ao alargamento; e II) Leonardo Siade Manzan (Relator), Rodrigo Bernardes de Carvalho e Ali Zraik Júnior, quanto a tributação das variações monetárias na vigência L. 10.833 e 10.637. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz votou pelas conclusões. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

  
NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta  
  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS  
Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes Raimundo De Carvalho, Ali Zraik Junior, Sílvia De Brito Oliveira, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

## Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, adoto e passo a transcrever o relatório da DRJ no Rio de Janeiro II/RJ, *ipsis literis*:

*“A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude de falta de recolhimento de Cofins e de PIS no período de 01/01/2001 a 31/08/2004.*

*Conforme descrição dos fatos às fls. 431/434 e demonstrativos de fls. 435/438, o autuante constituiu o crédito tributário a título de Cofins (fl. 441) no valor de R\$ 16.115.020,84 sendo R\$6.498.106,29 de contribuição, R\$4.743.334,96 de juros de mora e R\$4.873.579,59 de multa proporcional à contribuição. Além disso, o autuante constituiu o crédito tributário a título de PIS (fl. 452) no valor de R\$3.892.480,52, sendo R\$1.584.121,82 de contribuição, R\$1.120.267,45 de juros de mora e R\$1.188.091,25 de multa proporcional à contribuição*

*A base legal do lançamento encontra-se descrita nas fls. 443/444 (Cofins) e 454/455 (PIS).*

*Devidamente cientificada em 28/12/2006, conforme declaração firmada no próprio corpo do auto de infração de fls. 441 e 452, a interessada apresentou em 25/01/2007 a impugnação de fls.468/491, alegando que:*

*Firmou com a Siemens contrato de cessão de direitos de crédito, através do qual adquiriu com pagamento à vista, os créditos detidos pela Siemens contra a CEMIG;*

*Resultou de toda a transação crédito em moeda estrangeira contra a CEMIG e dívida em moeda estrangeira contra o Banco BBA Creditanstalt SA (filial Nassau);*

*Em julho de 2004, a CEMIG quitou a parcela final da dívida detida contra a requerente, que então entrou em fase de liquidação;*

*Quaisquer débitos de PIS e de COFINS relativos a fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2001 não podem mais ser exigidos, pois já foram alcançados pela decadência;*

*Não pleiteia a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, mas interpretação coerente e correta de modo a permitir sua adequada aplicação;*

*As receitas financeiras não se enquadram no conceito de receita decorrente de faturamento, logo, a fiscalização não pode exigir PIS e COFINS sobre receitas decorrentes de variação cambial;*

*Os contratos acima citados, origem dos alegados créditos tributários, foram firmados na vigência da Lei nº 9.718/98, o que*

27

*garante à requerente o direito de manter a mesma regra tributária durante toda a sua execução;*

*Até mesmo em razão do princípio da isonomia com situações análogas previstas nas leis 10.637/02 e 10.833/03, deve ser assegurado ao requerente o regime jurídico previsto pela Lei nº 9.718/98;*

*A mesma receita não pode ser tributada duas vezes, que ocorre se incide a contribuição sobre receita decorrente da variação do dólar de R\$ 2,88 para R\$ 3,00, quando já havia sido tributada receita decorrente de variação anterior entre R\$ 1,97 e R\$ 3,64;*

*O Decreto nº 5.164/04 é o reconhecimento tácito pelas autoridades fiscais da impossibilidade e inviabilidade jurídica da tributação das receitas de variação cambial;*

*A multa de 75% configura-se abusiva, extorsiva, expropriatória e confiscatória e, ainda, em total confronto com o art. 150, IV, da CF/88;*

*A jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa Selic no âmbito tributário, mas se aplicada deve incidir apenas sobre o principal e não sobre a multa de ofício.*

*Dessa forma, "a requerente pleiteia o acolhimento integral da presente impugnação, com o objetivo de cancelar o auto de infração em tela, bem como as penalidades aplicadas, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo".*

A DRJ no Rio de Janeiro II/RJ indeferiu o pleito da ora Recorrente em decisão assim ementada:

*Contribuição. Seguridade Social. Decadência. Prazo 10 anos.*

*O art. 45 da Lei n.º 8.212/91 estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos para o sujeito ativo formalizar a exigência de crédito destinado à seguridade social, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.*

*Receita Financeira. Base de Cálculo. PIS e Cofins.*

*A partir da vigência da Lei nº 9.718/98, as receitas financeiras, inclusive as decorrentes da variação cambial, passaram a integrar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.*

*Multa. Caráter Confiscatório.*

*A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.*

*Juros de Mora. Taxa Selic.*

*Sobre os débitos com a União, não quitados no prazo previsto pela legislação, incidem juros de mora, calculados à taxa SELIC, acumulada mensalmente.*

*Lançamento Procedente*



Irresignada com a decisão de Primeira Instância, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, reiterando os termos de sua peça impugnatória.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração de PIS e Cofins em razão de falta de recolhimento no período de 01/01/2001 a 31/08/2004 e 01/01/2001 a 31/05/2004, respectivamente. Em seu recurso a contribuinte alega decadência parcial do lançamento, inclusão indevida de receitas financeiras na base de cálculo das contribuições, multa confiscatória e inconstitucionalidade dos juros de mora.

### Da Decadência

Quanto a este ponto, a contribuinte sustenta ser de 5 anos o prazo decadencial para que o Fisco possa constituir o crédito tributário por meio do lançamento, com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN. Por sua vez, a DRJ no Rio de Janeiro/RJ sustenta ser de 10 anos, com esteio no art. 45 da Lei n.º 8.212/91.

Entendo com razão a contribuinte.

O lançamento por homologação é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, consoante os preceitos do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66.

Chamo a atenção para o vocábulo “atividade”, acima grifado, pois o objeto de homologação pelo Fisco não é, e nunca foi, o pagamento, e sim, a atividade do contribuinte de apurar o crédito e tomar todas as providências necessárias à sua satisfação. Por isso, independe, para o início da contagem do prazo decadencial, se houve ou não pagamento parcial. O termo inicial do prazo decadencial é, por conseguinte, o momento da ocorrência do fato gerador.

Aliás, outra não é a posição desta Egrégia Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF -, conforme depreende-se do Aresto CSRF/02-01.766 (Sessão de 14 de setembro de 2004), cuja ementa transcrevo adiante:

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O PIS - DECADÊNCIA - A contribuição social para o PIS, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. n 146, III, "b", da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar.*

*À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Inaplicável a regra estabelecida no art. 45 da Lei nº 8.212/91, até porque a referida lei não incluiu a contribuição para o PIS entre as fontes de custeio da Seguridade Social. Recurso negado. (CSRF/01-05.157).*

O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme registrado supra, é regido pelo Art. 150, § 4º do CTN, que assim dispõe:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Ora, já não existem mais dúvidas de que o PIS e a Cofins sejam tributos sujeitos a lançamento por homologação e, por isso mesmo, como já dito, devem seguir o estabelecido no CTN, independentemente de ter ou não havido pagamento antecipado por parte do contribuinte, pois o que homologa-se não é o pagamento em si, mas a atividade de apuração do montante devido.

Essa é, e será sempre minha posição com relação ao prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Não consigo entender o dispositivo legal (Art. 150, § 4º do CTN) de outra forma.

Outra ressalva que sinto-me obrigado a fazer: não há razão para contar-se de forma diversa o prazo decadencial do PIS e da COFINS, pois ambas são Contribuições Sociais, isto é, são das mesmas espécie e subespécie!

Qualquer alteração que pretenda-se realizar nos prazos decadenciais deverá ser feita **necessariamente** por Lei Complementar. Aliás, outra não é a expressão de nosso Diploma Magno, a saber:

*CF/88, Art. 146, III, "b", verbis: Cabe à **lei complementar**:*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, **especialmente sobre**:*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e **decadência** tributários. (Grifou-se).*

Por fim, importante destacar que a inconstitucionalidade do art. 45, da Lei nº 8.212/91 foi objeto da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na Sessão Plenária de 12/06/2008, tornando-se, portanto, indiscutível tal matéria, em razão da vinculação da Administração ao disposto em Súmula Vinculante, conforme determina o art. 103-A, da Constituição Federal.

719

Diante do exposto e considerando que o lançamento do PIS e da Cofins referente ao período de apuração entre 01/01/2001 e 31/08/2004 fora cientificado à contribuinte somente em 28/12/2006, declaro a decadência parcial do lançamento, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 28/12/2001.

### Do mérito

No mérito, o núcleo do presente litígio cinge-se à possibilidade de inclusão da variação cambial na base de cálculo do PIS e da COFINS no período de vigência da Lei nº 9.718/98 e, posteriormente, no período de vigência das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em relação ao período de vigência da Lei nº 9.718/98, entendo ter razão a contribuinte.

Ocorre que a base de cálculo do PIS e da COFINS à época era o faturamento mensal, que correspondia à venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, não incluindo, por conseguinte, nenhuma outra operação ou atividade não enquadradas neste conceito.

Compulsando-se os autos, verifica-se que os períodos de janeiro/01 a dezembro/02 para o PIS e janeiro/01 a fevereiro/04 para a Cofins encontram-se acobertado por esse entendimento, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo, levado a efeito pela Lei nº 9.718/98, pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

A respeito desse tema, mister citar o voto condutor do RV 129637:

*"Em 29 de outubro de 1998 (DOU de 30/10/98) foi adotada a Medida Provisória nº 1.724, convertida, em 27 de novembro de 1998 (DOU de 28/11/98), na Lei nº 9.718, cujos artigos 2º e 3º pretenderam alterar a bases de cálculo da contribuição ao PIS para a totalidade das receitas.*

*A ampliação da base de cálculo pretendida pela Lei nº 9.718 citada foi rejeitada pelo e. Supremo Tribunal Federal que, recentemente, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, em 9 de novembro de 2005, declarou a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º, em razão de ofensa ao disposto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente, que determinava, à época da edição da medida provisória e da lei em comento, fossem as contribuições sociais calculadas com base no faturamento, folha de salários ou lucro. Como se pode observar, a base de cálculo do PIS, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei não permitia a incidência sobre a totalidade das receitas.*

*Somente com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20, aprovada em sessão do Congresso Nacional, de 1º de dezembro de 1998 e publicada no DOU de 16/12/98, é que foi modificado o artigo 195, inciso I da CF/88, ampliando a competência para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das receitas.*

*Rm*

*A exigência das referidas contribuições com base no valor da totalidade das receitas, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (90 dias contados da edição da Medida Provisória nº 1.724, com pretendida observância do princípio da anterioridade mitigada, inscrito no § 6º do artigo 195 da CF/88), ofendeu, portanto, o ordenamento jurídico do país, principalmente porque a vigência e a eficácia das leis estão subordinadas a uma condição prévia de existência e validade em nível jurídico.*

*Receita e Faturamento têm conceitos jurídicos distintos, conforme já havia decidido o e. Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 150.755-1, nos termos do voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence, a seguir parcialmente transcrito:*

*"Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária – mas, literalmente, de contribuição sobre a receita bruta, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da seguridade social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida."(original não grifado)*

*No julgamento acima referido, o E. STF entendeu que não havia incompatibilidade no disposto pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 (Finsocial das empresas prestadoras de serviços) com o art. 195, I da CF/88 porque o conceito de receita no primeiro previsto, caso se adotasse o entendimento de que o referido conceito seria aquele definido nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397/97, levaria à inevitável conclusão de que receita bruta seria apenas aquela estritamente decorrente do faturamento.*

*Acompanhando o voto do Relator, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou sobre a específica questão:*

*(...) parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente de faturamento...*

*(...)*

*"Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta – e afasto a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional, pois essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento, e assim se amolda à Constituição que se refere a este – acompanho, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence".*

*No caso da Lei nº 9.718/98, ora sob censura, sequer havia possibilidade de se adotar uma tal interpretação restritiva, se considerado apenas o texto da lei, porque, de acordo com o disposto nos arts. 2º e 3º, andou mal o legislador no sentido de pretender equiparar ao faturamento a totalidade das receitas: exatamente o contrário do que a ele seria permitido, considerada a restrição do art. 195, I da CF/88:*

720  
R

*Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º - Entende-se por receita bruta 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.*

*Somente com a nova redação do inciso I do art. 195 da CF, dada com a promulgação da EC nº 20 (DOU de 16.12.98), é que passou a ser possível a instituição de contribuição social sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, sem a necessidade de observância do art. 154, I (lei complementar, etc.), aplicável por remissão expressa do § 4º do art. 195 da CF (competência residual) para os casos de fontes de custeio não previstas no inciso I.*

*Na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, proposta pelo Presidente da República, integrantes das Mesas do Senado e da Câmara dos Deputados da época ficou consignado que:*

*(...) O D.L. nº 2.397/87, que alterou o DL nº 1.940/82, em seu artigo 22, já havia conceituado a receita bruta do artigo 1º, parágrafo 1º, do mencionado diploma legal como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços", conceito este que coincide com o de faturamento, que, para fins fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas..."(Revista Dialética de Direito Tributário, Ed. Dialética, 1997, pg. 84)*

*Até a edição da malsinada Lei nº 9.718/98 (que estabeleceu a lógica: faturamento = receita bruta = total das receitas), o conceito receita bruta para fins de PIS e de Cofins foi sempre correspondente ao de faturamento, opinião de consenso nos três poderes da república (a lógica anterior era: faturamento = receita bruta a ele correspondente).*

*Por outro aspecto, a partir da nova competência outorgada pela Constituição Federal, para a instituição de tributo (as contribuições de financiamento da seguridade social são espécies do gênero tributo) seria necessária a edição de nova lei, sem o que restaria no mundo jurídico, apenas, uma competência outorgada ainda pendente de exercício.*

*No caso específico, há que se considerar que a EC nº 20 foi aprovada em sessão do Congresso Nacional de 01.12.98, data posterior à de conversão da Medida Provisória nº 1.724 na Lei nº 9.718 (em 27.11.98).*

2

*Leo Krakowiak lembra que ... "o Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades, já reconheceu que uma regra introduzida na Carta Magna por Emenda Constitucional não convalida vício anterior de inconstitucionalidade. Ao contrário, confirma a inconstitucionalidade do regime anterior ..." ("Grandes Questões Atuais do Direito Tributário" – "A Contribuição para o Finsocial, as Instituições Financeiras e as Empresas Prestadoras de Serviços, Ed. Dialética, 1997, pg. 152)*

*O vício originário de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718 impossibilitou, portanto, a sua convalidação.*

*Cumpra observar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é do Supremo Tribunal Federal, cabendo aos órgãos administrativos aplicar o entendimento por ele firmado.*

*Neste sentido dispõe o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:*

*"Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto".*

Assim, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, conforme entendimento firmado pelo STF. No caso dos presentes autos, devem ser excluídas, portanto, as variações cambiais ativas referentes aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2001 e dezembro de 2002, em relação à base de cálculo do PIS, e entre janeiro de 2001 e fevereiro de 2004, em relação à base de cálculo da Cofins.

No entanto, os períodos em discussão acerca da variação monetária ativa englobam fatos geradores ocorridos sob a égide das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, pelo que a contribuinte alega também não serem devidas as exigências do PIS e da Cofins.

A Recorrente insurge-se contra a forma de apuração das contribuições, argumentando que o modelo utilizado pela Fiscalização acarreta a tributação de uma mesma receita duas vezes ou mais. No entender da contribuinte, as receitas deveriam ser reconhecidas apenas no momento de sua liquidação, a fim de evitar a tributação de uma mesma receita enquanto a taxa de câmbio varia no decorrer do período de apuração.

Entendo também assistir razão à contribuinte neste ponto.

Apesar do princípio da competência ser um dos principais na contabilidade, não se pode falar em princípio absoluto, sendo necessário fazer a sua conformação com outros princípios nos casos em que sua aplicação conflita com o sistema jurídico.

Filio-me à posição de que devem ser reconhecidas as receitas de variação cambial ativa apenas no momento de sua efetiva liquidação.

Por concordar com o entendimento exarado no voto-vencido do Recurso nº 127882, transcrevo abaixo trecho bastante esclarecedor para a seguinte demanda, o qual o tomo como minhas razões de decidir:

*"O registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência, tal como explicitado no artigo 9º da Resolução 750, de 29.12.93, do Conselho Federal da Contabilidade - CFC determina o reconhecimento de receitas e despesas no período*



*em que ocorrerem, independentemente de sua realização por caixa.*

*Com efeito, prescreve o referido artigo 9º:*

*As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento.*

*O princípio da competência, fato notório, dentre todos os princípios que norteiam a contabilidade, é o que se sobressai. Todavia, como adverte o Conselho Federal de Contabilidade, "tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica" (Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade – Ed. Atlas, 1995, p. 45).*

*Noutras palavras, se, de um lado, é certo que em face do regime de competência o reconhecimento das receitas deve-se fazer independentemente de seu recebimento, não menos certo é que todos os demais princípios são igualmente aplicáveis na determinação do lucro líquido, especialmente, no que tange ao caso em questão, o princípio do conservadorismo ou da prudência, assim expresso na já citada Resolução do CFC:*

*Art. 10 – O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do Passivo sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.*

*O § 2º desse mesmo artigo realça que o princípio da prudência constitui ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.*

*E o § 3º arremata que o princípio da prudência ganha ênfase quando:*

*para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.*

*A doutrina assim se manifesta acerca do tema:*

*O princípio do conservadorismo (ou conservantismo) fundamenta a norma de que quando há dúvida sobre a avaliação correta deve ser escolhida a alternativa que tenha menos possibilidade de superavaliar os ativos e o resultado.*

*A preferência por posição conservadora quanto à avaliação de bens e ao reconhecimento de lucro é justificada com o argumento de que a superestimação de valor e de resultado aumenta os riscos dos credores, enquanto que a subestimação apenas adia o reconhecimento e distribuição do lucro" (Bulhões*

Pedreira, "Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia" Forense, 1ª ed., p. 559).

*"Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. (Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Atlas, 4ª ed., p. 114/115.*

*Assim sendo, o princípio da competência deve ser aplicado em conjunto com o princípio da prudência (e não com desprezo deste), dado que a contabilização deve obedecer a todos os preceitos contábeis, não se podendo aplicar um ao mesmo tempo em que outro é desrespeitado (Lei das S.A. art. 177).*

*Dai o acerto de Eliseu Martins ao dizer:*

*Regime de Competência não é apropriação, pura e simples, das receitas financeiras por decorrência do tempo. Exige-se o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e, entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento. Nos casos de operações com clientes com dificuldades de mensurar pagamento, deve-se cessar a apropriação de receita financeira 'pro rata tempore', deixando-se para reconhecê-la, prudentemente, apenas no efetivo recebimento (Regime de Competência nas Receitas das Instituições Financeiras, in Boletim Temática Contábil da IOB – Informações Objetivas, nº 36/90).*

*Ou seja, o mero vínculo jurídico (entre credor e devedor) sem a correspondente substância econômica não tem o condão de surtir efeitos contábeis. Assim, se existe o direito ao crédito, mas não há razoável certeza de sua realização ou do "quantum" realizável, afigura-se descabido atribuir-lhe a natureza de receita.*

*Não se pode, pois, confundir aquisição do direito à receita (que supõe o mero decurso do prazo) com ganho de receita (que exige razoável certeza de sua realização, inclusive e principalmente em termos de sua exata quantificação).*

*Ora, o câmbio, hoje, é fato notório, em face de sua liberação pelo Banco Central e das incertezas da economia brasileira, está sujeito a toda sorte de flutuação/especulação, sendo assim impossível afirmar-se, com razoável segurança, qual será a taxa vigente no momento da liquidação dos contratos pactuados pela empresa.*

*Não têm sido raros os casos de flutuações para mais e para menos, que produzem o que se denominou no meio empresarial de efeito serrote, que impede, para o caso das contribuições ao PIS e Cofins, ajustes quando as perdas superam ganhos anteriores, tal como possibilita resta possibilitado na apuração do lucro líquido.*

*Nesse contexto, a aplicação do princípio da competência, em conjunto com o da prudência, recomenda que as receitas somente sejam reconhecidas quando de sua efetiva liquidação.*



722  
R

*Nem se diga que, do ponto de vista tributário, seria imperioso o reconhecimento de variação cambial, mesmo se utilizando de taxa cambial hoje sabidamente volátil e de impossível certeza quanto a sua manutenção, ao argumento de que em matéria tributária o regime de competência seria de absoluta aplicação.*

*É que o lucro líquido, como já assinalado, a par da aplicação do regime de competência, dever ser apurado com observância a todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei das S.A, art. 177). E os princípios de contabilidade, todos eles, em face do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 6º, § 1º), em matéria tributária, estão juridicizados e, portanto, são de compulsória observância, seja para o contribuinte, seja para o fisco.*

*Por outro lado, abstrações feitas à Ciência Contábil e aos princípios e postulados que a regem, se é notória, como de fato é, a incerteza quanto a efetiva determinação do quantum da receita que se realizará, não se pode afirmar, antes da liquidação dos contratos, o seu efetivo valor, vale dizer, a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita e faturamento, o que evidentemente impede a caracterização do fato tributável.*

*Em síntese, a contabilização de ganhos cambiais deverá ser efetuada somente quando houver liquidação dos contratos ou, ao menos, somente nesse momento será possível quantificar a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins."*

No tocante à multa de ofício e à Taxa Selic, apesar de não serem devidos em razão do cancelamento da exigência das contribuições, passo a analisá-los caso seja voto-vencido no presente julgamento.

#### **Da Multa de Ofício**

Em relação à multa de ofício, a Recorrente alega ser excessiva, abusiva e confiscatória.

No caso em tela, a multa aplicada no percentual de 75% é devida, pois decorre de expressa disposição legal, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Ressalte-se, que a penalidade aplicada encontra respaldo na legislação supra citada e, qualquer arguição de inconstitucionalidade dessa legislação não pode ser apreciada por este Conselho, conforme determina a súmula nº 2 do 2º CC:

*Súmula nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

#### **Da Taxa Selic**

A Recorrente afirma que, em razão da inconstitucionalidade da taxa SELIC, esta não pode ser aplicada.

Ora, é dever do julgador administrativo julgar a aplicação da norma sem adentrar na sua legalidade ou constitucionalidade, e a redação do art. 161, § 1º, do CTN é clara

em sua ressalva ao dispor que “Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês”. (Grifamos).

No entanto, sobreveio a Lei nº 9.430/96 que em seu art. 61, § 3º, estabeleceu outra forma de pagamento dos juros moratórios, confira-se:

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

O § 3º do art. 5º, da mesma lei, assim prescreveu:

*§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Portanto, na hipótese dos autos, não poderia ser outro o procedimento para determinação dos juros moratórios, qual seja, o de calculá-los em percentual equivalente à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Isto porque, ao fugir desta regra, a autoridade competente estaria infringindo toda a legislação de regência da matéria, conforme regulamentação supramencionada.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da Taxa Selic, apesar de algumas decisões a terem declarado incidentalmente, o Supremo, Tribunal competente para solucionar a matéria, ainda não se manifestou. Portanto, resta ao julgador administrativo tão somente aplicar a legislação de regência.

Frise-se, por último, que este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, tem posição pacificada quanto à matéria, posição esta exemplificada pelas ementas abaixo transcritas:

**“PIS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

*É legítima a cobrança de juros de mora calculados pela taxa Selic, vez que amparada por lei vigente.*

**Recurso negado. (Acórdão 201-77.597)”**

**NORMAS PROCESSUAIS - OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. RENÚNCIA ADMINISTRATIVA.** *A discussão de uma matéria na instância judicial implica renúncia tácita à instância administrativa. TAXA SELIC. CABIMENTO. Legítima a aplicação da Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para a cobrança dos juros de mora, como determinado pela Lei nº 9.065/95. Recurso não conhecido quanto à matéria objeto de ação judicial e negado na parte remanescente. (Acórdão 202-15437, Rel. Cons. Gustavo Kelly Alencar, d.j. 17/02/2004, grifamos).*

**NORMAS PROCESSUAIS. CABIMENTO DE MULTA DE OFÍCIO DE 75%. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. A Taxa**

723  
R

*Selic é legítima, devendo a Administração Tributária curvar-se à sua observância, sendo descabido ao Conselho de Contribuintes averiguar ataques que imputam inconstitucionalidade à rubrica aludida. Preliminar rejeitada. COFINS. CONFISSÃO OPERADA PELA CONTRIBUINTE QUANDO JÁ INSTAURADA FISCALIZAÇÃO. A denúncia operada pela empresa após iniciada fiscalização para verificação de sua situação tributária não desqualifica a imputação de multa, ou atrai a incidência da multa de 20%, implicando em aplicação do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%). Recurso negado. (Acórdão n.º 203-09.503, Rel. Cons. César Piantavigna, d. j. 17/03/2004, grifamos).*

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento ao recurso ora em análise, pelas razões acima expendidas.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009

LEONARDO SIADE MANZAN

*[Assinatura]*

## Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator-Designado

Fui designado para redigir o acórdão relativamente à tributação das variações cambiais nos períodos em que a exigência se lastreia nas leis 10.637 e 10.833 não declaradas inconstitucionais pelo STF. Ou seja, nas competências posteriores a novembro de 2002, quanto ao PIS, e janeiro de 2004, no que tange à COFINS.

Defende o dr. Leonardo a necessidade de observância do princípio contábil da prudência – também chamado por alguns autores de princípio do conservadorismo – que retardaria o momento da apuração da variação cambial para a liquidação do contrato que a der causa.

Já defendi em diversos outros julgados que não me parece seja este o caso. De fato, o princípio da prudência apenas se aplica quando há dúvida quanto ao valor a ser lançado contabilmente, dúvida que surge pela existência de duas formas de cálculo alternativas. Nessa hipótese, e somente nela, cabe adotar a metodologia que produza o menor resultado para a empresa – sub avalie o ativo ou super avalie o passivo.

Não é o que se passa no tocante à apuração de variações cambiais. Não há, aí, de fato, duas formas de cálculo: há uma e somente uma. E ela é: divide-se o valor em moeda estrangeira pelo câmbio da data de elaboração da demonstração financeira e compara-se esse valor em moeda nacional com aquele que já está registrado contabilmente. A diferença é a variação monetária – ativa, se aumenta o Patrimônio; passiva, no caso contrário. Não há outra forma de apuração.

Na verdade, o que se pretende com esse argumento é postergar a apuração da variação cambial para o momento em que vença o contrato que dá origem à variação cambial. Mas não existe razão para isso, pois se trata de dois fatos completamente diferentes.

A variação monetária – gênero de que a variação cambial é espécie – é devida pela simples fluência do tempo. Realmente, ela nada mais é do que o reconhecimento contábil da alteração causada pela variação do índice contratual ou legalmente aplicável sobre o Patrimônio da entidade. Essa alteração se dá sempre entre demonstrações financeiras, não depende do vencimento do contrato que lhe dá causa. Por isso, o que se deveria discutir é a sua materialidade para efeito de tributação, dado que nenhum ganho ou perda **definitivo** é por ela retratada.

Mas acontece que a lei 9.718 expressamente a incluiu na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Sendo de apuração obrigatória, somente nova lei poderia afastá-la ou modificar a forma de sua apuração.

Ocorre que foi exatamente o que fez o art. 30 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Confira-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.*

*§ 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.*

Assim, desde os fatos geradores posteriores a dezembro de 1999, já há expressa previsão legal para que se adote o regime de caixa na apuração de tais receitas. Para tanto, todavia, é necessário adotar o mesmo procedimento para todos os tributos que a considerem em sua base de cálculo. Não basta, pois, calcular a variação cambial pelo regime de caixa para a COFINS e o PIS, mas apurá-las pelo regime de competência para a CSLL e o IRPJ, que é o que parece pretender também este contribuinte.

Essa exigência de uniformidade não é meramente formal. Ocorre que o objetivo dos contribuintes com a alegação acerca da necessidade de aguardar o final do contrato era evitar, como expressamente mencionado, a incidência “dupla”, que ocorre quando a moeda estrangeira varia em sentidos contrários durante a vigência do contrato.

Ora, tal efeito só ocorre porque as contribuições aqui analisadas incidem apenas sobre as receitas, deixando inteiramente de fora as variações monetárias passivas, que têm a natureza de despesas.

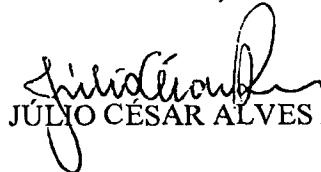
Não faria, sentido, por isso, adotar-se o regime de competência para o IR e a CSLL e adotar-se o regime de caixa (que anula aquele efeito) apenas para o PIS e COFINS.

Destarte, parece desfocada a discussão na forma como conduzida no voto do i. relator. Não é de aplicação do princípio da prudência que se cuida. Cuida-se de verificar se o contribuinte cumpriu os requisitos legais para adotar o regime de caixa. E ele não os cumpriu.

Com essas considerações, votou a maioria pela manutenção do lançamento quanto às variações cambiais.

Esse o acórdão que me coube redigir.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009

  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS