



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 14 / 11 / 2007
Rubrica *ADM.*

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

Recorrente : ASTOR ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

**NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.
DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

O contribuinte que busca a tutela jurisdicional abdica da esfera administrativa, na parte em que trata do mesmo objeto.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 02/2002 A 06/2004. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 9º. INCLUSÃO.

Nos termos dos arts. 9º da Lei nº 9.718/98 e 30 da MP nº 2.158-35/2001, as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo da Cofins e do PIS/Faturamento a partir de fevereiro de 1999, devendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para a Cofins, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RITO PRÓPRIO. IMPOSSIBILIDADE DO SEU EMPREGO COMO MEIO DE CONTESTAÇÃO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Não serve a compensação como meio de contestação a lançamento de ofício, sendo que eventuais excessos de recolhimentos devem ser aproveitados pelo contribuinte por meio de procedimento próprio, em vez de empregados para redução dos valores lançados.

Recurso não conhecido em parte e negado na parte conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ASTOR ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso quanto à matéria submetida à apreciação do Judiciário; e II) na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de julho de 2007.

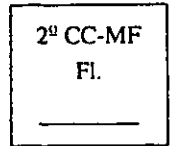
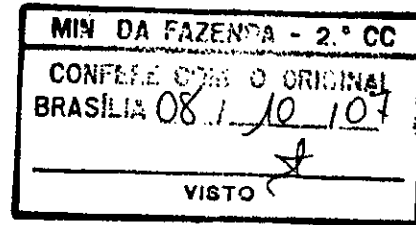
Antonio Bezerra Neto
Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

MIN DA FAZENDA - 2º CC
CONF. DE ORIG. ORIGINAL
BRASIL 08 / 10 / 07
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

Relator

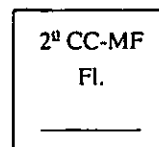
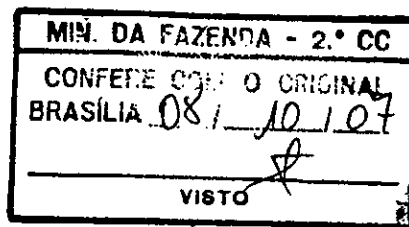
Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Odassi Guerzoni Filho e Luciano Pontes de Maya Gomes.

Ausentes os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e, justificadamente, o Conselheiro Dory Edson Marianelli.

/eaa1



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

Recorrente : ASTOR ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

O processo trata do Auto de Infração de fls. 610/620, vol. IV, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), períodos de apuração compreendidos entre 02/2002 e 06/2004, no valor total de R\$ 13.565.746,07, incluindo juros de mora. Não foi lançada multa de ofício em razão de medida judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário (Agravo de Instrumento nº 99.02.01.032359-7)

Por bem resumir o que consta dos autos até então, transcrevo o relatório da primeira instância (fls. 666/668):

A autoridade fiscal lavrou o competente auto de infração porque constatou 'falta/insuficiência de recolhimento da cofins' (fl. 616), aduzindo, em resumo, que:

- 1. os valores tributáveis são provenientes de receitas diversas não declaradas nas DCTF;*
- 2. tais receitas são compostas, quase na totalidade, por variações cambiais, que embora reconhecidas pelo regime de competência não foram consideradas na base de cálculo da Cofins;*
- 3. o contribuinte possui dois Mandados de Segurança (99.0401160-5) e (99.0401775-1) em que pede para recolher a Cofins na forma da LC 70/91, isto é, com alíquota de 2% e base de cálculo igual a receita de venda de mercadoria e/ou serviços;*
- 4. em ambos os mandados teve provimento desfavorável, mas, em sede de agravo de instrumento obteve efeito suspensivo na decisão denegatória, o que implicou na ausência da multa de ofício neste lançamento;*
- 5. o restante das receitas aqui tributadas são compostas de receitas de amortização do diferido, receitas de juros da variação da Selic, receitas de juros das afiliadas e das receitas de juros da variação da TRD.*

No termo de constatação fiscal (fl. 598/599), o Auditor autuante, em síntese, ainda afirma que:

- 6. por ser o período de apuração do PIS/COFINS mensal, todas as receitas (incluindo as financeiras) deveriam ser oferecidas à tributação por períodos não superiores a um mês;*
- 7. pelo fato do contribuinte haver declarado ter reconhecido as variações cambiais pelo regime de competência, e não quando da liquidação das respectivas operações (regime de caixa), estas variações cambiais ativas deveriam compor a base de cálculo do PIS/COFINS mensalmente;*
- 8. foram elaboradas as Planilhas do PIS/COFINS Cumulativo/Não Cumulativo (cujos valores nelas descritos foram transportados das partidas mensais escrituradas nos livros*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 08/10/07
VISTO

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

Diário) e as Planilhas contendo as diferenças, entre o apurado e o declarado, a serem lançadas;

9. o título 'outras receitas' nas planilhas abrange as contas escrituradas no Diário: 'Receita de Juros variação Selic', 'Receita de Juros variação TRD', e 'Receita de juros afiliadas';

10. o crédito tributário, ora constituído, encontra-se com a exigibilidade suspensa, tendo em vista o efeito suspensivo ainda em vigor.

A exigência fiscal foi efetivada com fulcro nos artigos 1º e 2º da LC nº 70/91; art. 2º, 3º, 8º e 17º da Lei nº 9.718/98, com as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições e, ainda, com as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; art. 61, § 3º, e 63 da Lei nº 9.430/96; art. 30 da MP nº 1.858-10/99; art. 30 da MP nº 2.158-35/2001; art. 13, da IN nº 247/2002; arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

A contribuinte, regularmente notificada em 14/04/2005 (fl. 615), apresentou impugnação em 13/05/2005 (fl. 623). Na peça impugnatória, alega a contribuinte, resumidamente QUE:

1. contratou empréstimos em moeda estrangeira, os quais são todos escriturados, em reais, nas suas demonstrações financeiras, ficando sujeito às flutuações na cotação de tais moedas;

2. as variações cambiais entre o real e o dólar ensejaram uma gama de 'curiosos' efeitos tributários, dentre os quais estaria a suposta materialização das hipóteses de incidência do PIS e da COFINS, a incidir sobre essas reduções dos valores das despesas financeiras (indevidamente consideradas pelas autoridades fiscais federais como uma receita tributável);

3. receitas são invariavelmente caracterizadas por representarem um ingresso de recursos no patrimônio das empresas de forma definitiva e imutável;

4. somente há receita quando, na liquidação do contrato ou aplicação financeira contraída no exterior, a cotação do Dólar estiver inferior à taxa contratada, caso contrário, estará se tributando uma 'expectativa de receita';

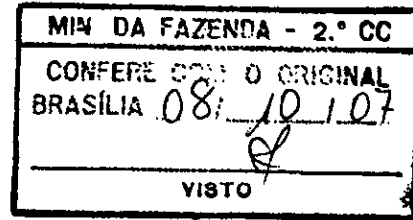
5. as receitas fictícias, resultantes do reflexo da variação do dólar sobre dívidas da impugnante, jamais podem ser tributadas por não corresponderem a fato gerador das contribuições em comento;

6. o I. Fiscal deixou de considerar, ao apurar diferenças ora exigidas, valores devidamente recolhidos pela impugnante;

7. o impugnante ingressou com mandado de segurança (99.0401160-5) para pleitear o recolhimento do PIS e da Cofins com base na LC 07/70 e LC 70/91, respectivamente, sob o fundamento da inconstitucionalidade da Lei 9.718/98, que alargou a base de cálculo e majorou as alíquotas dessas contribuições;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

8. *obteve efeito suspensivo naquele mandamus, tendo, neste momento, provimento judicial que o ampara a recolher PIS e Cofins sem inclusão das receitas financeiras, razão pela qual, o presente processo administrativo deve ficar sobrestado;*

9. *a mera redução temporária de um passivo não se enquadra no conceito de faturamento e, muito menos, no de receita, pelo que tal exigência torna-se flagrantemente ilegal e inconstitucional;*

10. *a MP nº 2.158-35/01 possibilitou a aplicação do regime de caixa, permitindo, como opção ao contribuinte, a adoção do regime de competência (como é o caso da impugnante) e, nesse caso, haveria a incidência do PIS e da Cofins sobre as eventuais variações cambiais positivas, nos termos da legislação em vigor;*

11. *no mesmo sentido da referida MP dispôs a Instrução Normativa da SRF nº 147/2002;*

12. *o I. Fiscal não considerou os valores recolhidos relativos à apuração do mês de janeiro de 2003, que correspondem à diferença a lançar apontada no mês de dezembro de 2002;*

13. *na verdade, a receita foi reconhecida nos registros contábeis da Impugnante no mês de dezembro de 2002 e somente considerada na base de cálculo das referidas contribuições em Janeiro de 2003;*

14. *somente poderia ser exigido, neste caso, a atualização e a multa por atraso e não o valor integral do débito novamente.*

Desta forma, a impugnante pede 'provimento à presente impugnação de forma a cancelar a autuação lavrada exigindo o recolhimento da COFINS, com sua conseqüente baixa e arquivamento.'

A 5ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 664/674, julgou o lançamento procedente, não conhecendo da matéria relativa ao aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3% e ao alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98, em face da opção pela via judicial.

Considerou que a matéria diferenciada neste processo administrativo refere-se à inclusão, ou não, e em que momento, na base de cálculo da contribuição, da variação cambial positiva sobre as suas obrigações (além desta matéria, também cuida da diferença lançada em dezembro de 2002, como relatado mais adiante).

Neste ponto, e a teor do disposto nos arts. 3º, § 1º, e 9º, da Lei nº 9.718/98, interpretou que a variação cambial positiva, ou qualquer ganho financeiro do contribuinte, integra a base de cálculo da contribuição, não importando se houve em períodos mensais subseqüentes variação cambial negativa ou perda financeira capaz de anular aquele ganho ou até de causar prejuízo ao contribuinte do tributo em questão.

Levando em conta a não-cumulatividade da Cofins introduzida pela MP nº 135, convertida na Lei nº 10.833/2003, consignou que a contribuinte esclareceu à autoridade fiscal não deter créditos a descontar na apuração da contribuição.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 08/10/07
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

Quanto ao regime, destacou que a contribuinte não se utilizou de regime de caixa, como a legislação permitia. Daí ser indiferente à tributação o efetivo recebimento (ou ingresso) de tais receitas, bastando apenas a aquisição do direito a elas, ou seja, o seu comprovado auferimento. Como as receitas tributadas - "*Receitas de Variações Cambiais*" e, ainda, genericamente, "*Outras Receitas*", especificadas em "*Receita de Juros Var Selic*", "*Receita de Juros Variação TRD*", "*Receita de Juros Afiliadas*" - foram apropriadas na contabilidade da contribuinte, entendeu não subsistir dúvida de que estão sujeitas à incidência da contribuição.

Por último, a DRJ ainda tratou da alegação de que a autoridade fiscal não considerou o recolhimento a maior relativo ao período de apuração de janeiro de 2003, que corresponde à diferença lançada em dezembro de 2002. Observou que, conforme a planilha de fl. 608, a diferença lançada pela Fiscalização em dezembro de 2002 corresponde exatamente ao valor declarado a maior pela contribuinte em janeiro de 2003. Apesar disto, tendo sido declarado a menor em dezembro de 2002, julgou não haver como elidir a exação correspondente. Ressalvou, apenas, o direito à repetição de indébito, na via própria.

O Recurso Voluntário de fls. 680/702, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, repisando as alegações da impugnação com acréscimos e refutando a decisão recorrida.

Volta a asseverar que o Fiscal desconsiderou valores recolhidos relativos ao período de apuração de janeiro de 2003, não sendo admissível a posição da instância recorrida no sentido de necessidade de repetição do indébito, na via própria.

No tocante à invalidade do alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98, afirma que o órgão recorrido não atentou para a circunstância da alegada incompatibilidade com o art. 110 do CTN (matéria infraconstitucional). De todo modo, menciona a análise da matéria pelo STF, referindo-se ao julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273, 390.840 e 346.084.

Também informa que ingressou com o Mandado de Segurança nº 99.0401160-5, pleiteando fosse afastada a incidência do PIS e da Cofins na forma da Lei nº 9.718/98.

Insiste em que a Cofins não incide sobre mera expectativa de receita de variação cambial, afirmando que valores não efetivamente recebidos jamais podem ser considerados receita auferida e, portanto, não se sujeitam à contribuição independentemente do regime contábil adotado para o reconhecimento de receitas, para fins de apuração de outros tributos.

Considera que os arts. 30 da MP nº 1.858-10/99 nada mais fez do que positivar o correto tratamento fiscal a ser dispensado às receitas de variação cambial.

Reportando-se aos arts. 251 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99); 177 da Lei nº 6.404/76, e 6º e 9º, § 3º, II e III, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/2003, argúi que, para fins de apuração do lucro líquido e incidência do IRPJ e CSLL, cabe adotar o regime de competência, vez que o resultado tributável será sempre a diferença entre as receitas e despesas de variação cambial. Diferentemente ocorre no caso do PIS e da Cofins, onde, por inexistir previsão para exclusão das despesas de variação cambial, o conceito acerca da "razoável certeza" de realização da receita é mais rígido e a receita de variação cambial deve ser oferecida à tributação somente no momento da liquidação do negócio.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 08.10.07
VISTO

2ª CC-MF Fl. _____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Como a recorrente ingressou com o Mandado de Segurança nº 99.0401160-5, no qual pleiteia seja afastada a incidência do PIS e da Cofins na forma da Lei nº 9.718/98, há identidade de parte deste recurso voluntário com a matéria debatida no Judiciário. Assim, no que diz respeito às alegações contra a Lei nº 9.718/98, descabe a este tribunal administrativo qualquer pronunciamento, tendo em vista o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto da lide administrativa, importa em renúncia a esta última.

O que diferencia esta lide administrativa daquele travada na esfera judicial são duas matérias:

- o momento em que deve ser reconhecida a variação cambial positiva (se conforme o regime de competência, mensalmente, o regime de caixa, ao término dos contratos); e

- a questão relativa ao valor a maior no período de apuração de janeiro de 2003, que devia, segundo a recorrente, ter sido considerado pela Fiscalização.

Antes de cuidar da primeira matéria acima, sublinho não poder considerar, nesta oportunidade, 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).

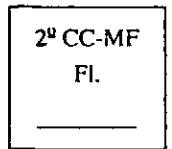
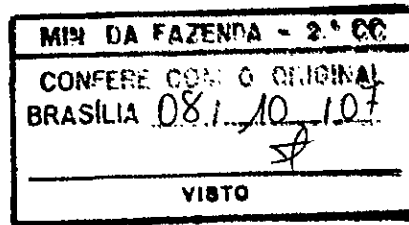
Como a inconstitucionalidade foi declarada na via incidental, cujos efeitos são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgador 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.

A inconstitucionalidade decretada pelo STF é prova cabal de que os argumentos expendidos contra o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, promovido pela Lei nº 9.718/98, são de cunho constitucional, ao contrário do que defende a recorrente com base em julgamentos do STJ. Embora seja certo que o STJ tratou do tema como sendo de índole infraconstitucional, analisando a incompatibilidade entre a Lei ordinária nº 9.718/98 e o CTN, cuja eficácia é de lei complementar, após o pronunciamento do STF a controvérsia está dirimida.

Doravante trato do cerne do litígio, visando decidir se a contribuição deve incidir sobre o saldo positivo das variações cambiais ao final de cada mês (regime de competência), como adotou a Fiscalização, ou se deve ser admitida a incidência apenas por ocasião da liquidação de cada contrato (regime de caixa), como defende a recorrente.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

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.

Assim procedeu porque 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 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 eminente 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 08 / 10 / 07
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

Específico das 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 arts. 30 e 31 da MP nº 2.158-35/2001, assim redigidos:

"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 subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.

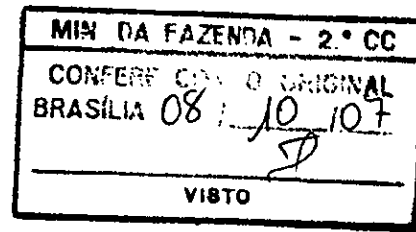
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado". (Negritos acrescentados)

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 indispensável, sendo o começo da interpretação em Direito) e enquanto não for estendida para todos a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, decretada pelo Supremo Tribunal Federal em sede do controle difuso, é indubitado que os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos ou de obrigações, integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277



Ocorrendo variação cambial ativa há um ingresso de receitas, sendo que quando adotado o regime de caixa tal ingresso não é reversível. Quando adotado o regime de competência, como se dá no caso em tela, tais receitas podem ser revertidas, é verdade. A depender da variação futura da moeda estrangeira em relação ao Real, as receitas em questão podem se reduzir, desaparecer ou até se tornarem negativas. Assim ocorre, todavia, noutro momento, ou seja, noutro período de apuração da Cofins e do PIS, de forma que não se pode dizer que no período anterior inexistiu a receita reconhecida mensalmente porque adotado o regime de competência.

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 modo a alterar a situação patrimonial ao final de cada mês.

A opção pelo regime de competência não tem efeitos meramente contábeis, pois o reconhecimento mês a mês da receita, tendo como consequência um aumento no patrimônio da empresa (o valor do ativo aumenta, em contrapartida à receita contabilizada), implica em reconhecer alguma disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.¹ Ainda que tal disponibilidade seja momentânea - afinal, a empresa só transforma a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica se puder realizar os resultados no final do mês, o que nem sempre é possível, a depender de cada contrato -, 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 considere o aspecto temporal no momento de realização dos contratos, com adoção do regime de caixa, a partir do ano 2000 (art. 30 da MP nº 1.858-10/99, atual MP nº 2.158-35/2001). Nessa hipótese só há fato gerador no mês em que foi liquidado o contrato, no todo ou em parte.

Todavia, se adotado o regime de competência, como na situação em tela, 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 cômputo 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.

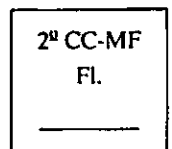
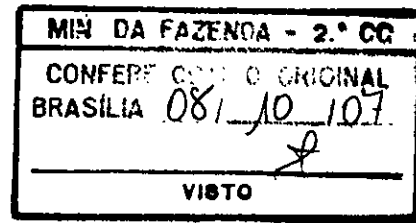
Apesar de haver incerteza se ao término dos contratos em moeda estrangeira haverá ganho ou perda em função da variação cambial - pelo que o regime de caixa poderia ser

¹ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *in* Pareceres 1 - Imposto de Renda, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 70, tem-se disponibilidade jurídica quando um rendimento ou provento é adquirido, possuindo o beneficiário título jurídico que lhe permite realizá-lo em dinheiro. Não se confunde com a disponibilidade econômica, que corresponde a rendimento ou provento já realizado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277



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.

Quando a empresa contrai empréstimos reajustados conforme a variação cambial, pode contabilizar a variação monetária decorrente de tal variação em conta de variação cambial passiva. Nas ocasiões em que o Real se valoriza frente à moeda estrangeira, a redução do empréstimo é levada a crédito da referida conta.

Os valores desses créditos, lançados na conta de variação cambial passiva, são na verdade variação ativa, embora lançados em conta de despesa.

A hipótese acima descrita serve para destacar que as variações cambiais ativas também decorrem de obrigações, além de direitos.

A diferença é que em contratos de **direitos** firmados em moeda estrangeira - como o de vendas para o exterior, investimentos diversos ou mútuos ativos - a valorização do Real acarreta variação monetária passiva, enquanto a desvalorização da moeda brasileira leva à variação monetária ativa.

Nos contratos de **obrigações** - como os empréstimos reajustados pela variação do câmbio, ou ainda aquisições a prazo a fornecedores situados no exterior, reajustada da mesma forma - 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. LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE DIREITOS

1.1. Pelas vendas a prazo para o exterior:

D - Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

C - Vendas Internacionais a Prazo (Conta de Resultado)

1.2. Pela **valorização** da moeda nacional, que acarreta **redução** da quantidade de Reais a ser recebida:

D - Variação Cambial Passiva (Conta de Resultado)

C - Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

1.3. Pela **desvalorização** da moeda nacional, que acarreta **aumento** da quantidade de Reais a ser recebida:

D - Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

C - Variação Cambial Ativa (Conta de Resultado)

2. LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE OBRIGAÇÕES

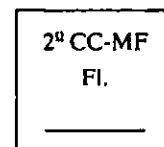
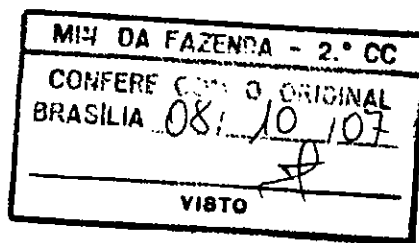
2.1. Pelos empréstimos realizados em moeda estrangeira

D - Bancos (Ativo)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277



C - Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

2.2. Pela **valorização** da moeda nacional, que acarreta **redução** da quantidade de Reais a ser paga.

D - Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

C - Variação Cambial Ativa (Conta de Resultado)

2.3. Pela **desvalorização** da moeda nacional, que acarreta **aumento** da quantidade de Reais a ser paga.

D - Variação Cambial Passiva (Conta de Resultado)

C - Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

Sendo mensal o período de apuração do PIS e da Cofins, devem ser comparadas, 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 para os de obrigações, cada um de *per si*, sendo que nuns e noutros pode haver variação monetária ativa ou passiva.

Quanto ao art. 31 da MP nº 2.158/35/2001, possibilita deduzir, do valor da variação monetária cambial acumulada no momento da liquidação dos contratos, o excedente da variação monetária cambial tributada em função da adoção do regime de competência. Para sua aplicação há necessidade que o contribuinte apure, para cada contrato finalizado, o valor excedente referido. De modo excepcional esse dispositivo legal autorizou a dedução, levando em conta que no ano de 1999 a regra geral era o regime de competência, em vez do de caixa. Tal dedução, possibilidade que é, há de ser calculada e demonstrada pelo sujeito passivo, que não pode transferir tal incumbência para a Fiscalização.

Destarte, e considerando que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não pode ser afastado por este Tribunal administrativo, apesar da inconstitucionalidade decretada na via incidental pelo STF, cabe manter a incidência da Cofins, na forma calculada pela Fiscalização.

Por fim, a questão do valor declarado a maior em janeiro de 2003. Entendo acertado, mais uma vez, o entendimento da primeira instância.

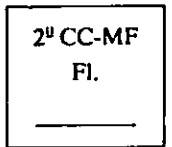
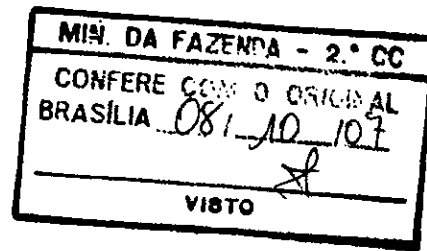
Se comprovado o pagamento indevido, deve este ser aproveitado pela contribuinte por meio do procedimento próprio, inclusive restituição, se for o caso. Não pode o recolhimento a maior servir para redução do lançamento no período de apuração de dezembro de 2002, como pretende a recorrente.

É que não compete à Fiscalização proceder de ofício ao encontro de contas, deduzindo dos valores a lançar eventuais recolhimentos a maior. Acaso assim procedesse estaria substituindo o contribuinte, a quem cabe decidir o momento e a oportunidade de utilizar eventuais créditos apurados em seu favor.

Neste ponto cabe mencionar que o reconhecimento do direito creditório acontece em sede própria, que é a dos processos de restituição ou compensação. Assim, os pedidos de repetição de indébito devem inicialmente ser apresentados à Delegacia ou Inspetoria da Receita Federal do domicílio do contribuinte, conforme já deixou claro a decisão recorrida.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10073.000558/2005-16
Recurso nº : 132.463
Acórdão nº : 203-12.277

Somente após análise por parte do órgão de origem, seguida de manifestação de inconformidade e de posterior recurso voluntário, quando for o caso, é que compete a este Conselho de Contribuintes apreciá-lo, nos termos dos §§ 9º, 10 e 11, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterado pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pelo exposto, não conheço do recurso no que se insurge contra o alargamento da base de cálculo da Cofins promovido pela Lei nº 9.718/98, em face da identidade com o objeto do Mandado de Segurança nº 99.0401160-5, e na parte conhecida nego provimento.

Sala das Sessões, em 18 de julho de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS