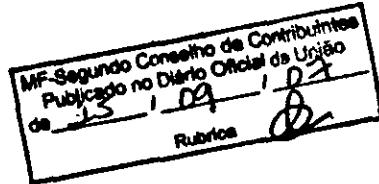




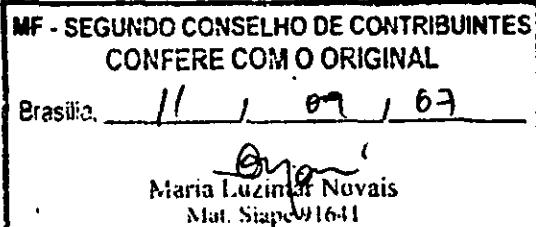
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524



2º CC-MF  
Fl.

**Recorrente :** EMPRESA DE SANEAMENTO DO MATO GROSSO DO SUL S/A - SANESUL  
**Recorrida :** DRJ em Campo Grande - MS



**COFINS. PERÍCIA. PROVA TESTEMUNHAL.** É desnecessária a realização de perícia ou de qualquer outro meio de prova quando do processo constam todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador para solução do litígio.

**VARIACÕES MONETARIAS E CÂMBIAIS. ADOÇÃO REGIME DE COMPETÊNCIA.** As variações cambiais ativas integram a base de cálculo da contribuição por expressa determinação contida na lei, e, se tributadas pelo regime de competência, por opção do contribuinte, devem ser reconhecidas mensalmente, independente da efetiva liquidação das operações que as geraram. As variações monetárias ativas integram, igualmente, a base de cálculo da contribuição, devendo ser reconhecidas mensalmente.

**PROVISÕES NÃO OPERACIONAIS.** As provisões operacionais constituem obrigações que se caracterizam por serem ilíquidas e incertas. Havendo certeza e liquidez da obrigação estar-se diante de uma despesa e não de uma provisão. Apenas as provisões operacionais podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição.

**COMPENSAÇÃO DE MULTAS E JUROS COM PREJUIZO FISCAL E SALDO NEGATIVO DA CSLL.** O valor correspondente ao prejuízo fiscal e saldo negativo da CSLL compensado com multas e juros devidos é considerado receita pois que nesta operação ocorre uma redução do passivo sem a correspondente redução do ativo. Ademais disto, tais valores considerados como despesas afetaram o resultado do exercício da recorrente, contribuindo para gerar prejuízo fiscal e saldo negativo da CSLL. Tais valores são base de cálculo da Cofins e do PIS.

**RECEITAS A FATURAR.** As receitas são reconhecidas quando da celebração do negócio jurídico que as originou e não quando do seu ingresso. Não tendo ingressado efetivamente no patrimônio da recorrente caberia a ela demonstrar o fato.

**INDENIZAÇÕES E RESSARCIMENTO DE DESPESAS E COM FUNCIONÁRIOS À DISPOSIÇÃO DE OUTROS ÓRGÃOS.** O pagamento de funcionários cedidos a outros órgãos e outras despesas arcadas pela recorrente e assim registradas contabilmente quando resarcidas constituem receita da empresa estando sujeita à tributação do PIS e da Cofins.

11/09/01  
1



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 11 / 09 / 04  
  
Maria Luzimac Novais  
Mat. Siapc 91641

RECITA BRUTA ANTERIOR A NOVEMBRO de 1998. No auto de infração as receitas consideradas como base de cálculo da contribuição para o ano-calendário de 1998 são aquelas decorrentes das atividades base da empresa, ou seja, aquelas correspondentes ao faturamento, conforme determinava a lei de vigência sobre a matéria.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de constitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

MULTA DE OFÍCIO. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de Multa de Ofício de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

DESPESAS COM COTAS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO E ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMOS. Tratando-se de matéria estranha ao litígio não há de ser apreciada.

**Recurso não conhecido em relação às matérias estranhas ao litígio e negado em relação às matérias conhecidas**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA DE SANEAMENTO DO MATO GROSSO DO SUL S/A - SANESUL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, quanto a matéria estranha ao litígio; e II) pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso, quanto as matérias conhecidas. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz, que davam provimento parcial ao Recurso, para afastar as receitas excedentes ao faturamento.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Nayra Bastos Manatta  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Júlio César Alves Ramos, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz.



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

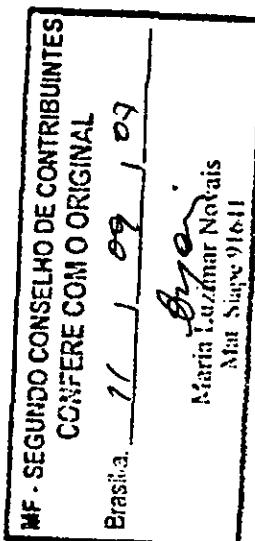
Recorrente : EMPRESA DE SANEAMENTO DO MATO GROSSO DO SUL S/A – SANESUL

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração visando a cobrança da Cofins nos períodos de junho/98 a agosto/98, outubro/98, março a abril, junho a dezembro/99, janeiro a dezembro/00, fevereiro, junho a julho, setembro, novembro e dezembro/01, janeiro a março, maio, julho, setembro a dezembro/02, janeiro, março a junho/03 em virtude de recolhimento à menor da contribuição por divergências nas bases de cálculo.

De acordo com o Termo de ConstatAÇÃO Fiscal, fls. 344 a 349, foram apuradas as seguintes divergências:

1. a empresa escriturou em uma única conta os valores relativos às variações cambiais de empréstimos e financiamentos efetuados em moeda estrangeira, sendo que as variações monetárias ativas (base de cálculo da contribuição) não aparecem na contabilidade da contribuinte, nem foram tributadas;
2. em relação às variações monetárias de empréstimos em moeda nacional verificou-se que a contribuinte corrigia sua dívida pelo IGPM, sendo que tal índice também sofre variações positivas e negativas, e a empresa registrou todos os valores em uma única conta, resultando que as variações positivas não aparecem na contabilidade nem foram tributadas;
3. no que se refere à dívida da empresa com o Banco Brascan, a empresa possui ação judicial no qual está sendo questionada a metodologia de cálculo dos encargos incidentes sobre a citada obrigação, em decorrência de orientação do setor jurídico recalculou os encargos sobre a dívida e efetuou a reversão de parte da provisão dos encargos sobre a obrigação, ou seja realinhou a dívida e reconheceu como resultado não operacional o valor de R\$ 15.787.021,49, todavia não ofereceu tal valor à tributação da contribuição;
4. a empresa compensou parte das multas e juros das dívidas incluídas no REFIS com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, nos termos da Lei nº 9964/00, todavia para que o reconhecimento contábil de tal operação seja efetuado torna-se necessário escriturar em contrapartida da baixa dos débitos (juros e multa) uma conta de natureza credora. A empresa reconheceu e contabilizou tal compensação como resultado não operacional, e não há previsão legal para que se exclua tal valor da base de cálculo da contribuição (valor registrado na conta 3.7.9 – Outras receitas subconta 3.7.9.008 – Refis – Crédito IR e CSLL);
5. 1999 houve disputa judicial entre a contribuinte e a Prefeitura do Município de Campo Grande em virtude do término da concessão dos serviços de abastecimento de água e coleta de esgoto do município. A contribuinte poderia, por força de decisões judiciais, responder legalmente (23/02/99 a 15/06/99) pelos serviços. Entretanto diversas despesas relacionadas ao sistema Campo Grande tais como: encargos de depreciação sobre o permanente, amortização





Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

do diferido, encargos financeiros sobre empréstimos e financiamentos foram integralmente contabilizados como despesas/encargos pela SANESUL, com consequências nos resultados patrimoniais da empresa;

6. a empresa COMPANHIA DE SANEAMENTO DE ÁGUAS DE CAMPO GRANDE, criada pela Prefeitura de Campo Grande para administrar os mesmos serviços no ano de 1999 também efetuou as escriturações contábeis fiscais de tais valores fundamentada em decisões judiciais, ou seja tais registros contábeis relativos a estes custos e despesas figuraram na contabilidade de duas empresas distintas;
7. em setembro/99 a SANESUL reconheceu o direito do Município de Campo Grande de retomar a operação dos serviços, e foi feito acordo judicial para abertura de processo de licitação para transferência dos serviços, efetivado no ano de 2000. assim a SANESUL só poderia se apropriar e reconhecer receitas, despesas e custos em relação ao sistema Campo Grande no período dos 4 meses que tinha autorização judicial para operar o sistema; e
8. desde o final da concessão dos serviços (dezembro/98) a COMPANHIA DE SANEAMENTO DE ÁGUAS DE CAMPO GRANDE estava efetuando pagamentos à SANESUL por conta dos contratos de financiamentos vinculados ao sistema Campo Grande, o que reforça que havia o reconhecimento pelas partes quanto aos direitos e obrigações a serem assumidas pela empresa da Prefeitura.

A contribuinte foi cientificada e apresentou sua manifestação por meio do documento de fls. 359 a 370.

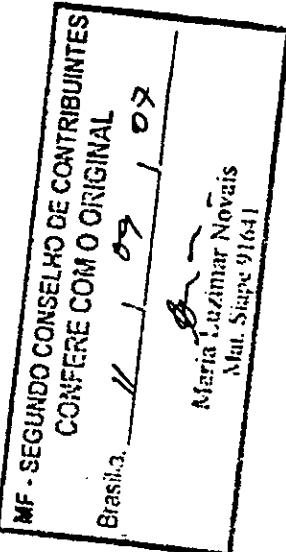
Foi emitido Termo de Constatação Fiscal Complementar, fls. 372 a 373, do qual consta detalhamento das divergências constatadas e os cálculos para sua apuração (demonstrativo da receita bruta e outras receitas), bem como quais os valores foram considerados indevidamente contabilizados pela SANESUL (demonstrativos dos valores das variações monetárias e juros sobre financiamentos e depreciações a serem glosados), conforme solicitado pela contribuinte no documento de fls. 359 a 370.

Foi dado ciência à contribuinte e ela se manifestou às fls. 374 a 379.

Foi lavrado auto de infração pela diferença entre a Cofins devida e a declarada/paga.

A contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa, em síntese:

1. A alteração do conceito de faturamento para receita bruta é inconstitucional, ou seja, inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98;
2. Somente podem ser computadas na base de cálculo da contribuição as receitas relacionadas às atividades base da empresa, ou seja ao seu objetivo social, e mais, apenas as receitas que efetivamente geram recurso financeiros e não no caso de representarem meros registros contábeis, como é o caso das variações cambiais e variações monetárias;





Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

3. De igual forma na expectativa de vitória da ação judicial movida contra o Banco Brascan o fato de ter realinhado a dívida não gera uma receita a ser acrescida na base de cálculo da contribuição. No máximo poderia ser dito que aqui se tem uma receita fictícia, uma expectativa de direito;
4. É aplicável à esta hipótese o disposto no art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo nº 25 que dispõe que os valores recebidos à título de repetição de indébito não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins;
5. O estorno de multas e juros decorrente de compensação das dívidas incluídas no Refis com prejuízo fiscal e base negativa da CSLL também representa receita fictícia sendo aplicado aqui também o ADI citado;
6. Em relação a receitas a faturar o lançamento foi efetuado tendo como base provisões de receitas, ou seja, valores calculados por estimativas e de impossível confrontação com as entradas efetivas, o que é inadmissível;
7. Os valores obtidos das indenizações e resarcimentos de despesas e de resarcimento de funcionários à disposição de outros órgãos nada mais são do que recuperação de despesas, e não entradas efetivas, já que utilizados para reconstrução do capital (ativo) da empresa;
8. O ano de 1999 foi marcado por disputa judicial que gerou grande instabilidade na empresa e, em face desta situação, foram tomadas medidas quanto ao ativo imobilizado e aos encargos financeiros sobre empréstimos, o que acabou por ajustar quaisquer efeitos contábeis no resultado, sendo que o prejuízo fiscal de 1999 ficou maior em 2000, mas como não houve lucro tributável nestes períodos inexistiram tributos recolhidos a menor;
9. A fiscalização efetuou o lançamento em período anterior a novembro/98 com base na receita bruta, quando não havia previsão legal para tal, razão pela qual o auto de infração deve ser anulado;
10. Efeito confiscatório da multa.

A DRJ em Campo Grande-MS julgou procedente o lançamento.

Cientificada em 13/12/04 a contribuinte apresentou em 12/01/05 recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial.

Foi efetuado arrolamento de bens segundo informação de fls. 1109.

É o relatório.

134 //

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11 / 09 / 07

Maria Lúzia Mar Novais  
Mat. Susep 91641



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11 / 09 / 07

*Ayam*  
Maria Luzimara Novais  
M.R. Stape 91641

2º CC-MF  
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser analisado.

No que tange aos argumentos da contribuinte acerca da inclusão das receitas que extrapolam o conceito de faturamento em períodos anteriores à vigência da Lei nº 9718/98, é de se observar que segundo o documento de fls. 11 no ano-calendário de 1998 só foram incluídos no lançamento as receitas decorrentes das atividades base da empresa, nos exatos termos da Lei Complementar 70/91, ou seja, que correspondem ao faturamento, quais sejam: tarifas residenciais, comerciais, industriais e de órgãos públicos, ligações, acréscimos por imponzialidade, religações e sanções, conserto e reparo em hidrômetros, ampliações, análise de água, reposição de asfalto, e receitas a faturar.

Desta forma, neste ponto, nenhum reparo cabe ao lançamento, pois que as receitas incluídas e objeto da base de cálculo do período foram exatamente aquelas coincidentes com o conceito de faturamento, e de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Em relação aos argumentos acerca da depreciação do ativo imobilizado e encargos financeiros sobre empréstimos é de se observar que tais valores não foram objeto da autuação referente ao PIS e à Cofins. Estes valores referem-se a despesas. As despesas efetuadas pela recorrente só foram objeto de autuação do IRPJ e CSLL (autuação em outro processo), uma vez que só interferem na base de cálculo dos citados tributos e não na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Sendo matéria estranha ao litígio não se tratará delas neste recurso.

No que diz respeito às variações cambiais decorrentes de empréstimos contraídos em moeda estrangeira e às variações monetárias decorrentes de empréstimos contraídos em moeda nacional é de se observar que a questão tratada aqui resume-se à tributação destas variações pelo regime de competência.

Para o deslinde destas questões é preciso, antes de qualquer coisa, conceituar o que seria considerado como receita para efeito da base de cálculo das contribuições sociais, conforme definido na Lei nº 9.718/98.

Anteriormente à Lei nº 9.718/98 o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, §2º.

*"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.*

*11/03/07*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	11 / 09 /07
 Maria Lúcia Mar Novais Mat. N.º 31641	

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

*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. (grifo nosso).*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja “receita bruta”, segundo preceituou a referida Lei 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

*Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV – “Receitas e Despesas/Resultado”, é que “receita

11/34



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

Brasília, 11 / 09 / 07

*Luzia Maria Teixeira Novaes*  
Maior Número 91641

*corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos<sup>1</sup>, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes de diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido”.*

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

*“Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda..”*

*As receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.*

(...)

*Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo – a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período.”*

Estes autores reconhecem que outros ingressos que não só os decorrentes do faturamento também seriam conceituáveis como receita:

*“Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riquezas decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receitas. Daí resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento número 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos, ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que embora o “fluxo de concretização” fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita . . .”.*

Com efeito, os autores ao sintetizarem a conceituação do que seja receita ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, receita é vista como produto da empresa (faturamento); na segunda, consistiria no produto da empresa transferido a seus clientes; na terceira, correspondê à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e na última, a recita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos o passivo, sendo o diferencial entre os dois grupos – ativos e passivos, exatamente o que se denomina de

<sup>1</sup> A leitura desse pronunciamento permite concluir que os acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimos tomados ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receitas, porque não altera o patrimônio líquido.



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11 / 09 / 07

*Dra. Maria Luzinmar Novais*  
Maria Luzinmar Novais  
Mat. Sílpe 91841

2º CC-MF  
Fl.

"patrimônio líquido". Este patrimônio é aumentado pela receita, seja a decorrente do faturamento ou de outros ingressos, e diminuído pelos custos e/ou despesas.

Para Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema de resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

*"Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal."*

*Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).*

*Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Palde Valério, além de outros insignes autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.*

*A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".*

*Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.*

*Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:*

*"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando*

134 9



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília 11, 09, 07

Maria Lezínia Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

Mesmo se considerarmos o conceito de receita na teoria econômica, verifica-se que esta representa o "acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reproduzível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real", segundo Belsunce in "El concepto de redito en la doctrina y en el derecho tributario".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso financeiro que entra na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

A Lei nº 9.718/98 no seu art. 2º estabeleceu como base de cálculo do PIS a receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Depreende-se daí que as variações monetárias ativas decorrentes da taxa de câmbio, constituindo-se receita da pessoa jurídica, sofrem a incidência do PIS.

Verifica-se, ainda, que no caso das variações monetárias de direitos e obrigações do contribuinte o art. 9º da Lei nº 9.718/98 não deixa antevers qualquer possibilidade de que as variações monetárias passivas sejam consideradas despesas financeiras e que os ganhos sejam compensados com as perdas tributando-se apenas o ganho líquido das variações cambiais e monetárias. Os ingressos positivos hão de ser tributados, ainda que haja perdas no mesmo período.

Os ganhos a serem tributados podem ser originados tanto de direitos de crédito como de obrigações do contribuinte. A cada vez que ocorrer variação cambial ou monetária ativa esta será tributada pelo PIS e pela Cofins. Veja-se que no caso de contas que representem direitos as variações monetárias e cambiais ativas ocorrerão quando houver atualização a ganho do contribuinte, ou seja, quando houver ganho em função dos índices aplicáveis de correção da dívidas, ou quando a moeda nacional for desvalorizada em relação à estrangeira. Nas contas de obrigações estas variações cambiais ativas surgem quando ocorre uma valorização da moeda nacional em relação às estrangeiras ou quando os índices aplicados resultam em perda. Em ambos os casos estas variações cambiais e monetárias configuram-se receita bruta e devem ser tributadas pelo PIS.

É preciso observar que os arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858, 1999, e Medida Provisória nº 2.158, 2001, prevêem que a partir de janeiro de 2000 as variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações da contribuinte, em função da taxa de câmbio, poderiam ser reconhecidas quando da liquidação da correspondente operação, e no seu parágrafo primeiro, ressalva a opção da pessoa jurídica de efetuar o reconhecimento de tais variações segundo o regime de competência.

11/12/



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília 11/09/07

Maria Lúcia Novais  
Mat. N.º 91641

2º CC-MF  
FL.

*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.*

Da análise dos autos verifica-se que, embora a legislação permitisse que a contribuinte reconhecesse tais variações quando da liquidação da correspondente operação, como argüido pela recorrente em seu recurso, tal opção não foi efetivada uma vez que constam dos registros contábeis da recorrente o reconhecimento de tais variações pelo regime de competência. Ressalte-se que a própria recorrente informou ao Fisco que adotou o regime de competência.

Assim sendo, embora a lei permitisse que as variações cambiais fossem reconhecidas quando da liquidação das operações a contribuinte não se utilizou de tal opção, efetuando seus registros pelo regime de competência. Incabível, pois, que se insurja em grau de recurso contra procedimento por ela mesmo adotado.

Vejamos o que diz Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, pp. 617, acerca dos regimes de apropriação de receitas para efeito do PIS e da Cofins:

*"O §1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 que dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independente da sua realização em moeda. Essa regra é conhecida como regime de competência e é adotada pela legislação tributária, salvo disposição em contrário.*

*Na determinação da base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP, a regra geral é o regime de competência (...).*

*A partir de 01-01-2000, o art. 30 da MP nº 1.858, que vem sendo reeditada, dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando da liquidação da correspondente operação. Com isso, as variações cambiais ativas serão apropriadas pelo regime de caixa." (grifo nosso)*

Depreende-se daí que no regime de competência, adotado pela contribuinte por opção, inclusive no reconhecimento das variações cambiais, as receitas são computadas no período em que ocorrem, independente de sua realização. Por outro lado, se a recorrente tivesse adotado o regime de caixa, as variações cambiais só seriam reconhecidas na liquidação da correspondente operação, evitando as distorções que agora vem alegar. Todavia, é preciso deixar claro que embora tivesse a opção de fazer a tributação das variações cambiais pelo regime de caixa, optou, de livre e espontânea vontade, por utilizar-se do regime de competência para fazê-lo, embora ciente das distorções que tal opção poderiam ocasionar.

No caso específico do PIS e da Cofins o regime de competência é mensal e as receitas apuradas neste interstício temporal devem ser oferecidas à tributação. No caso específico das variações cambiais ativas elas devem ser apuradas mensalmente, por opção da contribuinte



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11/09/07

*[Assinatura]*  
Maria Letícia Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

em utilizar regime de competência, e oferecidas à tributação, independente da liquidação da operação a que correspondam.

Quisesse a recorrente ver tributada a variação cambial ativa decorrente de cada operação quando da sua efetiva liquidação teria adotado o regime de caixa, como faculta a lei. Mas não o fez, preferiu adotar o regime de competência levando à tributação mensal de tais receitas, talvez porque tal opção fosse mais vantajosa em relação a outros tributos, e a lei exigia que a opção pelo regime de caixa ou competência fosse para todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins).

Segundo Higuchi, pp. 140, existem distorções que podem ocorrer em virtude da adoção do regime de caixa para a tributação das variações cambiais em relação à CSLL e ao IRPJ que talvez justifiquem a opção da contribuinte pelo regime de competência, embora este gere distorções em relação ao PIS e à Cofins:

*"O reconhecimento pelo regime de caixa das variações cambiais ativas e passivas trará distorção na apuração do lucro líquido, com vantagens ou desvantagens no pagamento do imposto de renda e da CSLL. Isso poderá ser facilmente demonstrado. Uma empresa que tenha empréstimo em moeda estrangeira com prazo de cinco anos para liquidação não poderá reconhecer a variação cambial passiva durante quatro anos para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apesar desse empréstimo gerar lucro naquele período."*

*Situação inversa ocorre quando a empresa tem crédito em moeda estrangeira de longo prazo. Nesta hipótese, o reconhecimento da receita de variação cambial ocorrerá somente na liquidação enquanto a despesa financeira para captação dos recursos em moeda nacional será reconhecida anualmente pelo regime de competência, gerando distorção no lucro."*

Não existe aqui qualquer condição suspensiva ou resolutória, como quer fazer crer a recorrente. Existe sim uma receita computada mensalmente decorrente da flutuação da taxa de câmbio denominada variação cambial que, se positiva ou ativa deve ser tributada pelo PIS e pela Cofins. A flutuação da taxa de câmbio é fato concreto, não havendo qualquer condição que possa alterar este fato, consequentemente a receita auferida pela empresa dela decorrente também é fato concreto, independente de qualquer outra condição para consumá-lo. Esta afirmativa aplique-se também às variações monetárias decorrentes das variações dos índices de atualizações empregados na correção da dívida, uma vez que não há qualquer fato incerto, condição resolutiva ou suspensiva. Aqui vale ressaltar que para as variações monetárias não existe previsão legal para que se adote o regime de caixa para o reconhecimento das receitas delas oriundas.

Existindo ganho no período mensal, período de competência do PIS e da Cofins, decorrente da variação positiva da taxa de câmbio este há de ser tributado, ainda que no mês seguinte venha a ser revertido pela mesma flutuação cambial que o gerou.

Merece destacar que não há qualquer possibilidade na legislação do PIS e da Cofins, se adotado o regime de competência, de se compensar os ganhos com as perdas decorrentes das flutuações cambiais mensais para que se tribute apenas o valor líquido decorrente das variações cambiais.

11/10/07



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11/09/2007

*Anjois*  
Maria Lúcia José Novais  
Mat. Série 91641

2º CC-MF  
Fl.

Ademais disto, caso a contribuinte, mesmo adotando o regime de competência, pudesse tributar as variações cambiais apenas no momento do efetivo recebimento das obrigações estar-se-ia diante do regime de caixa. Ou seja, ao admitir tal assertiva passaria a inexistir diferença entre regime de caixa e competência, o que se configura verdadeiro absurdo.

Frise-se, ainda, que certamente, em relação ao IRPJ e à CSLL, com certeza a recorrente não reconheceu suas receitas decorrentes de variação cambial no momento da liquidação do contrato, da obrigação, simplesmente porque no caso destes tributos é permitido deduzir as perdas com as flutuações da moeda estrangeira, o que torna interessante para as empresas a adoção do regime de competência pois reduzem o montante devido destes dois tributos.

Assim ter-se-ia para uma mesma empresa dois regimes de reconhecimento de receitas distintos: o de competência para o IRPJ e CSLL e o de caixa para o PIS e a Cofins, baseados única e exclusivamente no interesse econômico da empresa em reduzir o montante a recolher de cada um destes tributos, o que é inadmissível sob qualquer aspecto, ferindo, frontalmente todas as regras de contabilidade e do Direito Tributário.

Em relação ao realinhamento da dívida com o Banco Brascan a contribuinte alega que representam receitas fictícias, não ocorrendo efetivo ingresso de receitas e que este estorno enquadra-se no §2º do art. 3º da Lei nº 9718/98 e no ADI nº 25/03, expedido pela SRF, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo da contribuição.

O §2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 9718/98 exclui da base de cálculo do PIS e da Cofins as reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas.

Primeiramente é de se salientar que a dívida com o Banco Brascan, bem como juros e demais encargos a ela inerentes não se configuram como operacionais uma vez que não fazem parte do objetivo social da empresa e não se amoldam às atividades por ela desenvolvidas, quais sejam: serviço de água e esgoto. Por esta razão, ainda que se enquadrasse tais valores como provisões não se poderia classificá-los como provisões operacionais (única cuja reversão está excluída da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins de acordo com o dispositivo legal invocado pela recorrente).

Quanto ao valor que a contribuinte registrou como reversões de provisões e, portanto, excluiu da base de cálculo da contribuição é preciso, primeiramente, verificar o que são provisões.

De acordo com Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, pp. 603, “a empresa deve utilizar a nomenclatura de provisão para registrar a contrapartida de despesa incerta”. Ou seja, a provisão representa sempre uma despesa incerta, que pode ocorrer ou não. Se não ocorrer, será revertida e não comporá a base de cálculo do tributo, exatamente por não representar receita nova já que a despesa a ela correspondente não era certa.

No caso de uma despesa certa não ocorrer haverá uma receita extraordinária que, por sua vez, caracterizará uma aumento patrimonial, devendo ser tributada pela contribuição, diferentemente da reversão de provisão operacional, que não está sujeita à



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuinte

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	11 / 09 / 07
Maria Lúcia M. Novais	
Mat. S. n.º 91641	

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

tributação do PIS e da Cofins exatamente por não corresponder a qualquer ganho extra, já que a despesa a ela correspondente era mera expectativa.

É claro que se as provisões fossem líquidas e certas, inclusive em valores, não seriam registradas contabilmente como provisões, mas sim como valores a pagar na conta de passivo (no caso de obrigações) ou em conta retificadora de ativo (no caso de perda de ativo).

Vejamos o que a contribuinte informou acerca das operações em questão: “*a empresa calculou os encargos financeiros incidentes sobre a dívida contraída com o Banco Brascan, escriturando os encargos a débito da conta de resultado e a crédito da conta de Obrigações no Passivo Exigível. A dívida estava sendo objeto de demanda judicial e por orientação de consultor jurídico e jurisprudência sobre a questão, a empresa recalcular os encargos financeiros devidos e estornou a parcela que entendeu não ser devida, contabilizando o valor a débito da conta de Obrigações e a crédito da conta de resultado*”

Observe-se, ainda, que o registro contábil da operação dar-se por meio de débito na conta de Obrigações e crédito na conta de Resultado, ou seja, tais valores correspondem a receitas da contribuinte nos termos da Lei nº 9718/98, e não como reversão de provisões.

Ressalte-se, mais uma vez que apenas a reversão de provisões operacionais são passíveis de serem deduzidas da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme estabelecido na lei.

Conclui-se daí que a operação constitui dívida da contribuinte para com sua o Banco Brascan. Não há qualquer incerteza e iliquidize nestes valores.

Por outro lado, analisando contabilmente a operação resta evidenciado que se tratava de uma obrigação certa que deixando de existir foi baixada e a contrapartida foi o lançamento na conta de resultado como receita.

Vejamos o que diz o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 750/93:

*Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento.*

(...)

*§3º. As receitas consideram-se realizadas:*

*I- (omissis)*

*II- quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior.*

Verifica-se daí que a recorrente deveria ter registrado a operação , segundo os princípios da contabilidade, como débito na conta do passivo circulante e a contra partida na conta de resultado como receita.

Não há dúvida que a operação praticada pela recorrente constitui receita uma vez que houve extinção de um passivo sem o consequente desaparecimento de ativo, em decorrência da dispensa do pagamento da dívida da recorrente para com o Banco Brascan.

11137



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11 / 09 / 07

*Original*  
Maria Luzinhar Novais  
Adv. Silveira 91631

2º CC-MF  
Fl.

Depreende-se daí que não se pode caracterizar a operação em tela como reversão de provisões por absoluta base fática para fazê-lo. Muito ao contrário, a operação caracteriza-se plenamente como receita realizada e portanto há de ser tributada pelo PIS pela Cofins

Quanto ao ADI nº 25/03 expedido pela SRF é de se verificar que diz respeito apenas à não "incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente". Ou seja, não se aplica ao caso em concreto.

No que tange à compensação de multas e juros com prejuízo fiscal e saldo negativo da base de cálculo da CSLL é de se observar, primeiramente que a elas não se aplica o disposto no ADI nº 25/03 pelos motivos já explicitados anteriormente.

Verifica-se que a legislação do REFIS, especificamente os §§7º e 8º do art. 2º da Lei nº 9964/00, prevê a possibilidade de compensação dos valores correspondentes a multa de mora ou de ofício e dos juros moratórios com prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, utilizando-se, nestes casos as alíquotas de, respectivamente, 15% e 8%.

A contribuinte utilizou-se portanto de permissivo legal para efetuar as compensações, todavia, argüi que tais valores são meramente contábeis e fictícios, ficando à margem da sua escrita fiscal, não podendo ser considerado receita para efeito de tributação do PIS e da Cofins.

Da análise dos documentos acostados aos autos verificou-se que a recorrente encriturou a operação da seguinte forma: conta 3.7.9 - OUTRAS RECEITAS , subconta 3.7.9.008 - REFIS - CRÉDITO DE IR E CSLL e a contrapartida na conta de despesas ENCARGOS DA DÍVIDA - MULTA E JUROS.

Depreende-se daí que as despesas advindas dos encargos da dívida foram efetivamente registradas numa conta de despesa que afeta o resultado do exercício, ou seja, contribui para que seja gerado prejuízo fiscal e saldo negativo da CSLL no período. Daí, quando o legislador permitiu que as multas e juros fossem compensados com estes valores (prejuízo fiscal e saldo negativo da CSLL) estes valores tornaram-se receitas, pois que abatem uma despesa, sem que haja diminuição do ativo, ou seja, há uma redução do passivo sem redução do ativo.

Vejamos aqui, como disse a própria fiscalização: "o contribuinte está deixando de pagar parte dos encargos da dívida e compensando-os com prejuízo fiscal , sendo que estes mesmos prejuízos podem ter sido incrementados pelos encargos das dívidas anteriormente encriturados".

Ademais disto, a própria contribuinte considerou, como deveria ter feito, estes valores como receitas. Havendo redução do passivo a contrapartida há de ser considerada receita, como já se explicitou anteriormente.

Em relação às receitas a faturar a contribuinte argüi que estes valores são estimados, de impossível confrontação com a real entrada de recursos.

Intimada a explicar tais valores a contribuinte informou que se tratam de lançamentos contábeis tendo em vista o princípio da realização da receita e confrontação das despesas. Ou seja, tais valores representam receitas.

134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília 11/09/07

*[Assinatura]*  
Maria Luzinmar Novais  
Mat. Sípe 91641

2º CC-MF  
Fl. .

Ademais disto, a contribuinte não conseguiu comprovar que estes valores não correspondem as suas receitas efetivas, mas sim a estimativas que não se concretizaram. Caberia a ela comprovar que tais valores efetivamente não ingressaram seu patrimônio. Entretanto não o fez. Dissociadas de provas legais que as sustentem os argumentos de defesa tornam-se meras alegações não podendo ser considerados para solução do litígio.

Ressalte-se aqui que no caso do PIS e da Cofins as receitas são reconhecidas contabilmente quando o negócio jurídico a elas correspondentes for celebrado, independente do seu recebimento ou não. Existindo, posteriormente, divergência destes valores caberia à recorrente demonstrar tal incorreção e não o fez.

Quanto às indenizações e resarcimento de despesas bem como com funcionários à disposição de outros órgãos a recorrente argüi que estes valores representam recuperação de despesas devendo ser considerados como recomposição do ativo e não como ingresso de novas receitas. Argüi, também, que deveria ser aplicado a este caso o disposto no ADI nº 25/03.

Em relação ao último argumento aplica-se o já decidido anteriormente, uma vez que tais valores não dizem respeito à restituição de tributo pago indevidamente -- hipótese contemplada pelo citado dispositivo infra legal.

Releva observar que a recorrente informou que não havia certeza do efetivo recebimento destes valores. Vejamos qual a situação fática. A recorrente efetuou despesas com pagamento de funcionários cedidos a outros órgãos e outras despesas que considerava como suas. Posteriormente foi resarcida destes valores, sem que houvesse certeza de que seriam resarcidos (tanto que não os escriturou como sendo valores a receber, mas sim como despesas).

Hora, tendo havido despesa que posteriormente é resarcida é claro que este valor é de ser considerado como receita uma vez que assim ingressou no patrimônio da recorrente. Vale ressaltar que tendo escrito os valores como despesas eles afetaram o resultado do exercício da empresa, diferentemente do que ocorreria se tivessem sido registrados como valores a receber.

É preciso ressaltar aqui que contrariamente ao que argüi a contribuinte não houve no lançamento a utilização pelo Fisco de presunções ou ficções jurídico-contábeis, mas sim de fatos comprovados e registrados contabilmente pela recorrente. A questão tratada é se tais fatos registrados na contabilidade da empresa representam receitas tributáveis pelo PIS e pela Cofins na sistemática da Lei nº 9718/98. Ou seja, não se trata de presunção ou ficção jurídico contábil, mas sim do enquadramento de tais valores como sendo receita e consequentemente da possibilidade de tais valores comporem a base de cálculo da contribuição.

Quanto aos argumentos sobre constitucionalidade da Lei nº 9718/98 é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-



Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília 11 / 09 / 07

Maria Luzinhar Novais  
Mat. Siapé 91641

2º CC-MF  
Fl.

se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

*"Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa."*

*Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos."*

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

*"O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade."*

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11/09/07

Maria Luzinhar Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
FL

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiria competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”*, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

*“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”*

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11 / 09 / 07

*Grp*  
Maria Luzimara Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Cumpre, a esse passo, afastar o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela autoridade fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

*Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

.....  
*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.*

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transscrito, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no caput deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Quanto a alegada agressão a capacidade contributiva da autuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador infra-constitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

*Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 11 / 07 / 07

*[Assinatura]*  
Maria Lúzimar Novais  
Mat. Siapc 91641

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10140.000961/2004-13  
Recurso nº : 130.066  
Acórdão nº : 204-02.524

Ademais disto, a análise da legalidade da norma impositiva da multa de ofício referir-se-ia, em derradeira instância, à análise da constitucionalidade da norma, e como já se disse não é possível a apreciação na esfera administrativa de argumentos versando sobre a constitucionalidade das leis.

No que tange à perícia solicitada é de se rejeitar tal pleito uma vez que do processo constam todos os elementos de prova para solução do litígio, sendo portanto desnecessária a realização de perícia. De igual sorte também é de se recusar o pedido de prova testemunhal pelos mesmos argumentos.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer das matérias estranhas ao litígio, quais sejam: despesas com cotas de depreciação do ativo imobilizado e encargos financeiros sobre empréstimos, e negar provimento ao recurso interposto em relação às matérias conhecidas, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.

*Nayra Manatta*  
NAYRA BASTOS MANATTA