



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

VISTO

Recorrente : WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA.
INEXISTÊNCIA DE FATOS A ESCLARECER.
DESNECESSIDADE. Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

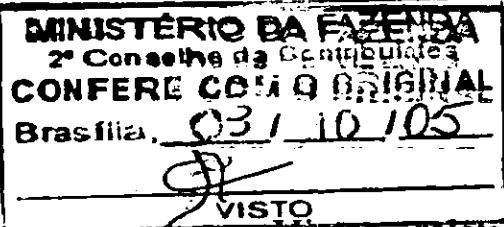
ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.
Alegações de inconstitucionalidade, incluindo suposto caráter confiscatório da multa de ofício, constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE 02/99. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. LEI N° 9.718/98, ART. 9º. INCLUSÃO. Nos termos do art. 9º da Lei n° 9.718/98, as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo da COFINS 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, consoante o art. 30 da MP n° 2.158-35/2001.

BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCLUSÃO. A base de cálculo do PIS é o faturamento ou receita bruta, sem exclusão do valor do ICMS devido, destacado nas notas fiscais de saída e que compõe o preço total do produto.

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO ESCRITURAL PARA REDUÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO EXCLUSÃO. O incentivo fiscal estadual concedido sob a forma de crédito presumido para redução do ICMS, por não afetar os preços das mercadorias vendidas, cuja soma compõe o faturamento, não pode ser excluído da base de cálculo da COFINS.

Recurso negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao Recurso: I) pelo voto de qualidade, quanto à variação cambial. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martinez López, Cesar Piantavigna,





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
ACÓRDÃO N.º 203-10.259

2º CC-MF
Fl.

03/07/05
R. V. 2005

Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e II) por unanimidade de votos, quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Silvia de Brito Oliveira.

Eaal/mdc



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

03 10 05
[Assinatura]

Recorrente : WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 08/16, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 04/1998, 09/1998, 02/1999, 03/1999, 06/1999 a 11/2000, 02/2001, 03/2001 e 05/2001, no valor total de R\$ 700.585,39, incluindo juros de mora e multa de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos, adoto e transcrevo, parcialmente, o relatório da decisão de primeira instância (fls. 301/302):

2. As bases de cálculo desta contribuição, que compõem os demonstrativos de fls. 11/13, foram extraídas de levantamento efetuado com base nos Livro de Registro de Apuração do IPI, Livro de ISS, Livro Razão e Resumos Mensais, segundo informação de fl. 09, Termo Complementar de Descricao dos Fatos de fls. 192/196, xerocópias de fls. 33/144, 149/167, e 01/217 do Anexo I, e demonstrativos de fls. 170/188, 190/191 e 197/205.

3. No presente lançamento foi aplicada a alíquota de 2% sobre a base de cálculo dos meses de abril e setembro/1998, e de 3% sobre as demais bases de cálculo apuradas, e as datas de vencimento das obrigações aqui levantadas obedeceram a legislação vigente à época do fato gerador de cada período.

4. A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 16/05/2002 (fl. 08) e, inconformada com a exigência, apresenta, em 17/06/2002, impugnação de fls. 218/232, alegando em sua defesa, em síntese:

• de acordo com o disposto no art. 392, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda, "serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação ...", o que por analogia deve ser aplicado à Cofins já que os incentivos do ICMS são considerados como benefícios concedidos pelos Estados à particulares, caracterizado como subvenções para investimento, devendo assim ser excluído do faturamento da empresa, e portanto, da base de cálculo da Cofins;

• os valores a título de ICMS destacados nas Notas Fiscais de venda de mercadorias já são objeto de tributação da Cofins;

• tributar pela mesma contribuição à Cofins os créditos que a empresa recebe a título de incentivo fiscal, justamente para compensar o montante de ICMS devido ao Estado, que já foi tributado pela Cofins, quando da venda da mercadoria, seria majoração de tributo, já que foi paga a Cofins em razão da ocorrência do mesmo fato tributável - venda da mercadoria;

• exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, já que estes valores não podem ser considerados como receita bruta da empresa, pois são, em verdade, imposto devido ao Estado;

• incluir o ICMS na base de cálculo da Cofins seria tributação do patrimônio da empresa, já que esta atua como mera arrecadadora do tributo, ferindo o princípio constitucional da capacidade contributiva, garantido no art. 145, § 1º da CF/1998;

[Assinatura]



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 03/10/05
VISTO

2º CC-MF
FI.

- o IPI cuja natureza tributária é equivalente à do ICMS foi excluído da base de cálculo da Cofins, devendo, assim ser dispensado o mesmo tratamento ao ICMS;
- as variações cambiais dos períodos de 1999 a 2001 foram passivas e não ativas, representando, assim, despesas e não receitas em razão da alta do preço do dólar, e como a Cofins incide sobre a receita bruta ou faturamento da empresa, as variações cambiais passivas não podem ser incluídas na base de cálculo desta contribuição;
- o lançamento em débito proveniente da compra de mercadorias na escrita contábil se dá em R\$ (reais), pela cotação do dólar do dia, mas o pagamento da compra ocorre em data futura, pela cotação do dólar do dia do pagamento;
- as variações cambiais positivas ocorridas no período não podem ser consideradas receitas já que não correspondem às quitações dos pagamentos efetuados pela contribuinte no fechamento dos contratos firmados com os exportadores;
- nos saldos anuais e mensais de 2000 e 2001 a variação cambial foi negativa, ou seja correspondeu a um prejuízo para a empresa;
- o caráter confiscatório da multa de ofício de 75% aplicada ao lançamento em tela, ferindo o art. 150, inciso IV da CF/1988;
- requer, por fim, que o Auto seja julgado improcedente, que, em caso de negativa, a multa aplicada seja reduzida ao percentual de 20%.

5. Vale ressaltar que a contribuinte em sua impugnação reconhece e concorda com a parte da autuação relativa aos períodos de abril e setembro/1998, discordando, no entanto, do percentual de 75% da multa aplicada ao lançamento.

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 299/305, julgou o lançamento procedente.

Rejeitou a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição, por inexistir previsão legal para tanto e porque tal imposto, sendo calculado “por dentro”, obviamente compõe o preço e, consequentemente, o faturamento.

Também entendeu que os incentivos fiscais do ICMS são receita para efeito de incidência da Cofins, visto que os créditos reduzem o ICMS devido em cada mês, apurado no Registro de Apuração do ICMS, pois seus valores são deduzidos dos débitos do imposto na apuração do saldo. Reduzindo o ICMS a recolher, por consequência constituem recuperação de dedução, caracterizando a natureza de receita.

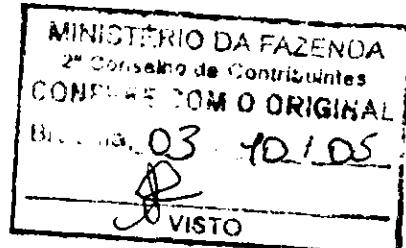
Quanto à variação cambial, após observar que os arts. 30 e 31 da MP nº 1.858, 1999, e MP nº 2.158, de 2001, prevêem a compensação no cálculo da variação cambial ativa, das oscilações de cotação da moeda estrangeira, verificou que foram efetuados lançamentos a crédito na referida conta durante todo o ano, e não apenas nos períodos em que houve queda do dólar.

Levando em conta que a conta de variação cambial passiva da contribuinte comporta os lançamentos relativos às variações cambiais ativas, vez que não é utilizada conta de receita para registro em separado das variações cambiais ativas, reputou os argumentos relativos a esse tema meras alegações, desprovidas de provas.

Ao final referendou a multa de ofício no percentual de 75%, observando que a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259



2º CC-MF
FI.

O Recurso Voluntário de fls. 311/365, tempestivo (fls. 306, 308 e 311), começa argüindo a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98, no que alargou a base de cálculo da COFINS e aumentou sua alíquota.

Em seguida repete as alegações contra a inclusão, na base de cálculo da Contribuição, dos valores do incentivo estadual referente ao ICMS, bem como do ICMS destacado nas notas fiscais de saída.

Com relação ao valor do ICMS nas saídas, argui atuar como mera intermediária entre o consumidor e o Poder Tributante, em operação de conta alheia. Aduz ainda que a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS se constitui em ofensa ao princípio do não-confisco. Em seu favor cita decisões judiciais e também o Acórdão deste Segundo Conselho de Contribuintes, sob nº 201-75.328, de 10/07/2002, segundo o qual receita de terceiros, numa concessionária de veículos, não compõe a base imponível da COFINS.

No tocante à variação cambial, afirma que no período autuado (entre janeiro de 2000 e junho de 2001) houve variação monetária passiva e não ativa. Entende que o Fisco deveria considerar os cálculos pelos valores na data de liquidações das operações.

Quanto à insuficiência de prova, afirma ter citado exemplos concretos por amostragem, uma vez que são mais de 250 contratos no período autuado.

Requer diligência, que julga imprescindível, para averiguação dos contratos e das cotações do dólar no período, de modo a saber se houve variação cambial ativa ou passiva para tais contratos.

Acosta ao Recurso o demonstrativo de fl. 366, relativo a três notas fiscais de aquisição, em cujos pagamentos foi apurada variação cambial passiva, quando considerado o regime de caixa.

Ao final reapresenta as alegações contra o percentual da multa de ofício, reputada confiscatória, e requer a realização de diligência, a improcedência do Auto de Infração ou, do contrário, a redução da multa para 20%.

Informação à fl. 423 dá conta do arrolamento de bens, objeto do Processo nº 10508.000502/2002-53.

Esta Terceira Câmara converteu o julgamento em diligência, para verificar se as variações cambiais em questão são passivas ou ativas e, se passivas, para retificação dos demonstrativos que deram suporte à autuação (fls. 425/429).

No curso da diligência a empresa, após intimada (fls. 432/433), ratificou ter adotado o regime de competência e, mais uma vez, arguiu que independentemente da opção adotada as suas variações sempre terão natureza de obrigação, por decorrerem de contratos de importação. Menciona o Ato Interpretativo SRF nº 25/2003, segundo o qual sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente não há incidência do PIS e da COFINS (resposta à intimação às fls. 442/445).

Às fls. 448/449, relatório da diligência.

É o relatório.



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

03 10 05

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.

À vista do pronunciamento da recorrente, confirmando a adoção do regime de competência, a diligência ordenada por esta Terceira Câmara nada acrescentou ao feito. O relatório de fls. 448/449 apenas noticia o novo pronunciamento da recorrente e reitera estar correto o procedimento adotado pela fiscalização.

No Recurso é requerida uma outra diligência, "eis que impossível a juntada aos autos de todo os que comprovam o quanto alegado acima referente à variação cambial." (fl. 365). Afirma a recorrente efetuar tal solicitação "novamente". Todavia, na peça impugnatória não consta expressamente só aventada em grau de recurso e que, de todo modo, cabe rejeitar.

O que pretende - averiguação dos contratos e das cotações do dólar no período, de modo a saber se houve variação cambial ativa ou passiva para os contratos em questão -, poderia perfeitamente ter sido demonstrado. Se a recorrente realmente considera imprescindível a averiguação aventada, deveria ter feito juntada dos documentos e outras provas julgadas necessárias. Neste sentido é o que determina o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

Destarte, por considerar a diligência despicienda, indefiro a solicitação.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, no que alargou a base de cálculo da COFINS, bem como de suposto confisco da multa de ofício, entendo que argüição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Assim, argumentos como o do suposto confisco da multa de ofício e de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 não devem ser apreciados por este julgador administrativo.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do voto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
2º Conselho de Contribuintes	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 03/10/06	
VISTO	

2º CC-MF
FI.

constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a constitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único, do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, quando definitivos e inequívocos. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

Doravante trato da questão relativa à variação cambial ativa.

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.

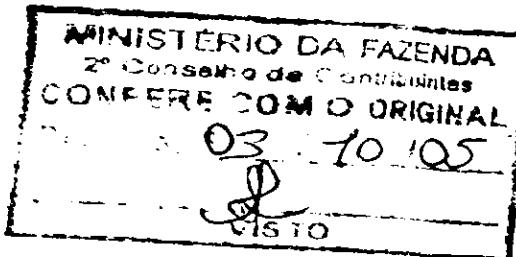
Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98 (aqui não se investiga se referida Emenda dá suporte à Lei nº 9.718/98, matéria afeta ao Judiciário), o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar 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.



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259



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 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 art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, assim redigido:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

03-10-05

da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(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 julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal o citado art. 9º (se for o caso), é indubioso que os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos, sejam de obrigações, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

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

Passageira ou permanente, reversível ou não, o certo é que a adoção pelo regime de competência implica em reconhecimento contábil dos resultados positivos advindos da variação cambial, de forma a alterar o ativo da empresa ao final de cada mês.

A opção não tem efeitos meramente contábeis, pois o reconhecimento mês a mês da receita, tendo como consequência um aumento no patrimônio da empresa (o valor do ativo aumenta, em contrapartida à receita contabilizada) implica em reconhecer alguma disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.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).

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.



03140105

Processo nº : 10508.000247/2002-49

Recurso nº : 121.682

Acórdão nº : 203-10.259

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. Nessa hipótese só há fato gerador no mês em que finalizado o contrato.

Todavia, se adotado o regime de competência, a hipótese de incidência é outra. Nesta o aspecto temporal está definido como o final de cada mês, quando deve ser apurado se houve variação cambial ativa - a servir de base de cálculo das duas Contribuições -, ou variação passiva - a ser desprezada, sem possibilidade de 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 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.

Como informado nos autos, trata-se de empresa importadora, que contrata com fornecedores situados no exterior e com eles acorda prazos de pagamentos variáveis.

Em resposta à intimação da fiscalização, informou que "As variações cambiais referentes aos nossos pagamentos aos fornecedores do exterior, foram contabilizadas a partir de 2000, mensalmente, pelo regime de competência", ressaltando ter adotado uma só conta (variação monetária passiva), onde no momento da quitação do contrato é contabilizada despesa ou receita, a depender da variação cambial no período.

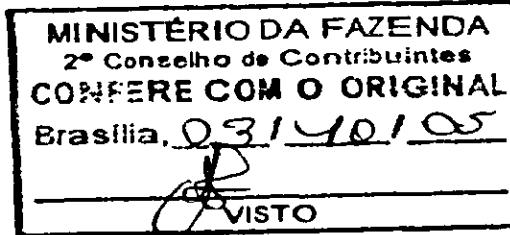
Diante dessa resposta, e do demonstrativo de fls. 155/156 - que contém os créditos na conta de variação cambial passiva no período de jan/2000 a jun/2001, informados pela empresa -, a fiscalização computou na base de cálculo a soma dos créditos em cada mês (comparar fls. 155/156 com fl. 197, esta última contendo demonstrativo elaborado pela fiscalização).

Conforme o demonstrativo de fls. 155/156, os lançamentos a crédito da conta variação monetária ativa foram realizados, em sua imensa maioria, no último dia de cada mês, a demonstrar o regime de competência adotado.

Por outro lado, e como já ressaltado pela decisão recorrida, a empresa não apresenta qualquer justificativa para que não sejam considerados alguns dos créditos lançados na conta de variação cambial passiva, que na verdade se trata de variação ativa, embora lançados em conta de despesa. Pelos históricos no demonstrativo de fls. 155/156, observa-se que um único crédito, em 02/03/2001 e no valor de R\$ 1.552,13, seria possível de ser considerado como não sendo variação monetária ativa, por conter os dizeres "EST NF 313". Tal histórico sinaliza um possível estorno. A contribuinte, todavia, mais uma vez nada demonstrou nesse sentido, quando poderia perfeitamente fazê-lo.



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259



2º CC-MF
Fl.

Nada comprovou, inclusive por ocasião da diligência determinada por esta Terceira Câmara, quando apenas confirmou a adoção do regime de competência e argüiu que independentemente da opção adotada as suas variações sempre terão natureza de obrigação, por decorrerem de contratos de importação, a recorrente. Desta feita menciona o Ato Interpretativo SRF nº 25/2003, que no entanto trata de hipótese totalmente diversa da dos autos, ao afirmar que sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente não há incidência do PIS e da COFINS.

Quanto ao Demonstrativo de fl. 366, refere-se a três notas fiscais de aquisição, em cujos pagamentos foi apurada variação cambial passiva, quando considerado o regime de caixa. Tal regime, contudo, não foi o adotado pela contribuinte. Em nada serve para infirmar o demonstrativo de fls. 155/156, apresentado à fiscalização e com base no qual foi efetuado o lançamento.

Neste ponto cabe destacar que, ao contrário do que afirma a recorrente, as variações cambiais ativas também decorrem de obrigações, além de direitos.

Nos contratos de **direitos** firmados em moeda estrangeira - como o de vendas para o exterior ou o de investimentos diversos, por exemplo - a valorização do Real acarreta variação monetária passiva, enquanto a desvalorização da moeda brasileira leva à variação monetária ativa.

Nos contratos de **obrigações** - como as aquisições da recorrente, a fornecedores situados no exterior - acontece o contrário: a valorização da moeda brasileira, por diminuir a quantidade de unidades monetárias em Reais, leva a uma variação monetária ativa, enquanto a desvalorização acarreta variação passiva.

Os lançamentos podem ser ilustrados da forma seguinte:

1) Conta do Ativo – Vendas para o Exterior (contratadas em moeda estrangeira)

1.1) Valorização do Real: acarreta **redução** da quantidade de Reais no ativo.

D – V. Cambial Passiva

C – Ativo - Vendas para o Exterior

1.2) Desvalorização do Real: acarreta **aumento** da quantidade de Reais no ativo.

D – Ativo - Vendas para o Exterior

C – V. Cambial Ativa

2) Conta do Passivo – Compras do Exterior

2.1) Valorização do Real: acarreta **redução** da quantidade de Reais no passivo.

D – Passivo – Compras do Exterior

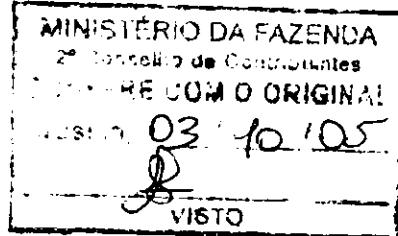
C – V. Cambial Ativa

2.2) Desvalorização do Real: acarreta **aumento** da quantidade de Reais no passivo.

D – V. Cambial Passiva



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259



2º CC-MF
FI.

C – Passivo – Compras do Exterior

Sendo mensal o período de apuração do PIS e da COFINS, deve ser comparado, ao final de cada mês, as cotações das moedas envolvidas em cada contrato, de modo a definir se no momento em que concretizado o aspecto temporal do tributo (final do mês), ocorreu variação monetária ativa ou passiva. No primeiro caso há incidência das Contribuições; no segundo, não.

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

Por oportuno, destaco que os termos ativa e passiva não se referem a contas de direitos (ativo) ou de obrigações (passivo), mas sim a contas de receitas (variação monetária ou cambial ativa) ou de despesas (variação monetária ou cambial passiva). Assim, variação cambial ativa, por se constituir em receita, ou aumenta o ativo ou reduz o passivo (a conta variação cambial ativa é credora, tendo como contrapartida débito do ativo, aumentando-o, ou débito do passivo, reduzindo-o); variação cambial passiva, ao contrário, por se constituir em despesa, ou reduz o ativo ou aumenta o passivo, (a conta variação cambial passiva é devedora, tendo como contrapartida crédito do ativo, reduzindo-o, ou um crédito do passivo, aumentando-o).

Por considerar que a variação monetária ativa ocorre tanto em relação a direitos como a obrigações, é que o art. 9º da Lei nº 9.718/98 emprega a locução "variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte". O AD SRF nº 73, de 09/08/99, também emprega a nomenclatura variação monetária ativa no mesmo sentido, e ainda o Dec. 4.524/2002, que no seu art. 13 contém o seguinte: "As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte..." (negritos acrescentados).

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

Por penúltimo a inclusão na base de cálculo da COFINS, do valor do ICMS incidente nas vendas de mercadorias. Tal inclusão é certa em virtude desse imposto integrar o valor da mercadoria vendida, cujo preço é calculado "por dentro".

Diferentemente do IPI - este apenas destacado na nota fiscal, mas sem compor o valor da mercadoria, sendo apenas somado ao total do documento fiscal -, o ICMS integra o faturamento, tal como definido pela Lei Complementar nº 70/91. Daí ser indubitável a sua inclusão na base de cálculo da Contribuição.

Por último a questão do incentivo fiscal relativo ao ICMS da Bahia, cujo crédito presumido em nada afeta a base de cálculo da Contribuição. Para se chegar a essa conclusão basta analisar a norma que instituiu o benefício, Decreto do Estado da Bahia nº 4.316, de 10 de junho de 1965, que informa o seguinte:

"Art. 2º - A Os estabelecimentos industriais dedicados à produção de máquinas e aparelhos elétricos, eletro-eletrônicos e de telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e de fibra ótica poderão lançar como crédito em sua escrita fiscal, em cada período de apuração, o valor equivalente ao saldo devedor do imposto apurado em cada mês, relativo às operações e prestações com tais produtos.

Art. 3º O estabelecimento comercial que promover a saída interna de produtos resultantes da industrialização, com aplicação de componentes, partes e peças, desde que oriundos de estabelecimento industrial deste Estado que os tenha recebido com o



Processo nº : 10508.000247/2002-49
Recurso nº : 121.682
Acórdão nº : 203-10.259

03 10 05

tratamento previsto no art. 1º, lançará a crédito o montante equivalente a 5% (cinco por cento) do valor da operação.

(...)

Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do 'caput' do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:

I – 50% (cinqüenta por cento) do imposto destacado, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 87 do RICMS/BA, quando relativas a produtos de informática;

II – 79,41118% (setenta e novi inteiros e quatro mil cento e dezoito décimos de milésimos por cento), quando relativas a produtos de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, efetuadas por estabelecimento industrial.” (negritei)

O crédito escritural em comento em nada afeta o valor do ICMS destacado na nota fiscal de venda, que compõe o preço da mercadoria e por isto é computado no faturamento, base de cálculo da Contribuição.

Pretender reduzir a base de cálculo da COFINS e do PIS, na proporção do crédito estadual incentivado, é desarrazoado porque os preços das mercadorias, nos quais estão inclusos os valores do ICMS destacados em cada nota fiscal de venda, não são reduzidos em função do incentivo. Apenas o saldo devedor do ICMS, apurado ao final de cada período de apuração do imposto estadual, é que sofre redução.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS