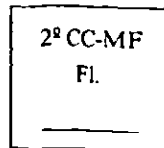
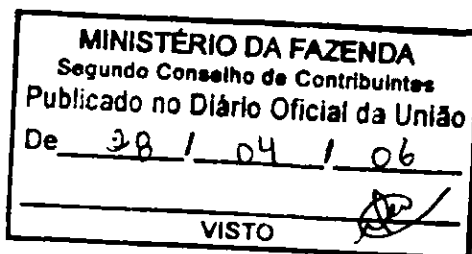




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



Recorrente : CIA. PAULISTA DE FERRO-LIGAS
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

Retificado no DO de 26/05/06

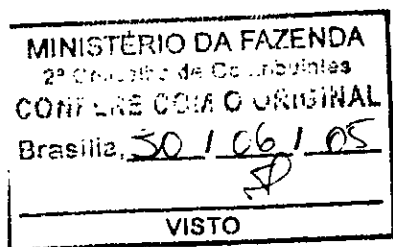
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. A eleição da via judicial anterior ou posterior ao procedimento fiscal importa renúncia à esfera administrativa, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988. Inexiste dispositivo legal que permita a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

NULIDADE DA DECISAO. Presentes os requisitos norteadores do ato administrativo há de se rejeitar a nulidade invocada.

PIS. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. TAXA DE CÂMBIO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. A variação monetária ativa compõe a base de cálculo do PIS, apurada pelo regime de competência, como determinado pelo art. 9º da Lei nº 9.718/98. A Medida Provisória nº 1.858-10/99, art. 31 autorizou, a partir de sua entrada em vigor, a exclusão da base de cálculo da parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada. A referida exclusão somente poderá ser efetuada a partir da publicação da norma autorizativa, ou seja, de outubro de 1999. Nos anos calendários de 2000 e 2001 o regime contábil passou a ser o regime de caixa, podendo optar o contribuinte pelo regime de competência. No caso do exercício da opção, a base de cálculo será apurada conforme este regime contábil.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC. Precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 – SC.

Recurso provido em parte.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CIA. PAULISTA DE FERRO-LIGAS.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos: a) em rejeitar as preliminares de nulidade; b) no mérito, em não conhecer do recurso, em parte, por opção pela via judicial. Na parte



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

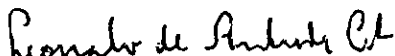
MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
COPIA COM O ORIGINAL
Data: 30/06/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

conhecida: II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto ao momento de incidência de variação cambial. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor; e III) por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004


Leonardo de Andrade Couto
Presidente

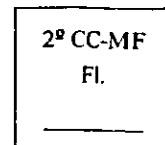
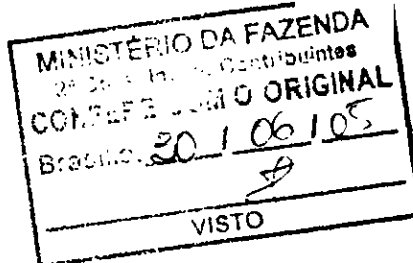

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luciana Pato Peçanha Martins, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Valdemar Ludvig.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva
Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

Recorrente : PAULISTA DE FERRO-LIGAS

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração relativa aos fatos geradores ocorridos em fevereiro, abril a dezembro de 1999; janeiro de 2000 a junho de 2001.

O enquadramento legal do lançamento inclui: art. 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142, de 15 de julho de 1982; arts. 2º, inciso I; 8º, inciso I; e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações das Medidas Provisórias nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e nº 1.858, de 29 de junho de 1999, e suas reedições.

O autuante informa à fl. 04 que constatou divergências entre as bases de cálculo consideradas pela contribuinte (fls. 14/15) e os valores levantados pela fiscalização (fl. 17) a partir dos balancetes mensais (fls. 25/210), sendo as diferenças (fl. 18) lançadas de ofício. Que, no Auto de Infração inexistem valores pagos, depositados ou compensados, já que as bases de cálculo do lançamento referem-se às diferenças líquidas.

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 13/11/2001 e apresenta, em 11/12/2001, a impugnação de fls. 216/240, sendo estas as suas razões de defesa, em síntese que:

- o autuante equivocou-se ao calcular as bases de cálculo do lançamento, desconsiderando a norma insculpida no art. 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que determina, em relação ao ano de 1999, a exclusão da parcela excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada;

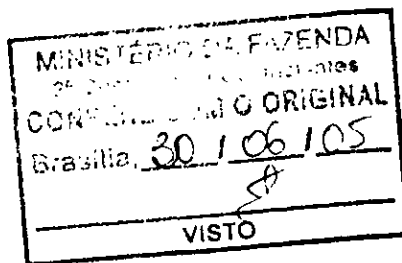
- com relação aos anos subsequentes, 2000 e 2001, novamente se equivoca o autuante, na medida em que se exime do cumprimento da norma prevista no art. 30 da citada MP 2.158-35, de 2001, a qual determina que, na composição da base de cálculo do PIS, as variações monetárias serão consideradas quando da liquidação da operação;

- o Auto de Infração é eivado de nulidade, devendo ser desconsiderado por insubsistência e ilegalidade;

- a majoração da base de cálculo do PIS, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, e da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, é inconstitucional, expondo diversas razões que corroboram sua alegação, anexando os documentos de fls. 242/249, 273/316, 319/519 e 522/570;

- a cobrança dos juros moratórios mediante a utilização da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC não pode prosperar, pois se trata de taxa de juros

(assinatura)



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

remuneratórios, e não taxa de juros moratórios, do que resulta afronta ao *caput* e § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

- não estando a forma de cálculo dos juros moratórios prevista em lei, desrespeita-se a reserva absoluta de lei formal, ofendendo, desse modo, o art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988; A Lei nº 9.430, de 1996, não traz nenhuma definição do que venha a ser a taxa SELIC, mas apenas disciplina qual deve ser o seu uso; Como não existe lei ordinária que tenha criado a taxa SELIC, os juros que deveriam ser aplicados ao presente caso estão limitados ao percentual de 1% ao mês;

- a impugnação apresentada não pretende que se declare a inconstitucionalidade da norma, já que somente o Poder Judiciário tem competência para tanto, mas sim a observância dos princípios constitucionais, que é obrigatória a todos os agentes públicos, sejam eles membros dos Poderes Executivo, Legislativo ou Judiciário; e

- pede ao final o cancelamento do Auto de Infração.

Consta dos autos que tendo em vista as alegações da impugnante quanto às variações monetárias, e considerando-se que o autuante, no Termo de Solicitação de Esclarecimentos de fl. 11, questionou a empresa quanto ao regime por ela escolhido para a tributação das variações monetárias, sem, contudo, existir nos autos qualquer resposta, o presente processo foi encaminhado à Unidade de origem para a realização de diligência, por meio do Despacho de fl. 574. Desta forma, foram anexados os documentos de fls. 575/592.

No Relatório Conclusivo de Diligência de fl. 575, o autuante informa que intimou a empresa a indicar o regime escolhido para tributação das variações monetárias (fl. 576), e após sucessivas prorrogações (fls. 577 e 584), a contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 585/591, que, no entender do autuante, “passa ao largo da questão central de sua contestação contida nos autos, que é justamente a forma de contabilização e controle das receitas cambiais”. Assim, afirma o autuante, inexistem ajustes a realizar nos cálculos originais do Auto de Infração.

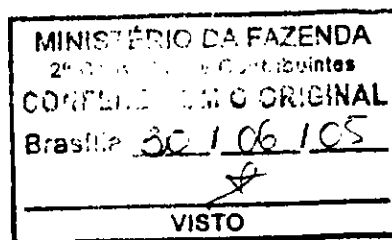
Cientificada do relatório em 04/04/2002 (fl. 575), a diligenciada apresenta a contestação de fls. 594/596, afirmando que, exclusivamente em relação ao PIS e à Cofins, tributou as variações monetárias quando da efetiva liquidação das operações, procedimento perfeitamente adequado, adotando entretanto, em relação ao imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, o regime de competência.

Por meio do Acórdão DRJ/SDR nº 1.578, de 24 de maio de 2002, os membros da Quarta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitaram a preliminar de nulidade, e, no mérito, consideraram procedente o lançamento relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001

63



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Apurada a falta de recolhimento da contribuição para o PIS, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

VARIAÇÃO MONETÁRIA. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCLUSÃO.

No ano-calendário de 1999, a variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, deve ser reconhecida mês a mês, segundo o regime de competência, procedendo-se aos pertinentes ajustes quando da liquidação das obrigações.

A partir de 1º de janeiro de 2000, a variação monetária deve ser reconhecida quando da liquidação da correspondente operação, podendo, à opção da pessoa jurídica, ser considerada segundo o regime de competência.

BASE DE CÁLCULO. DIVERGÊNCIAS.

A impugnação apresentada deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente.

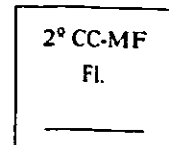
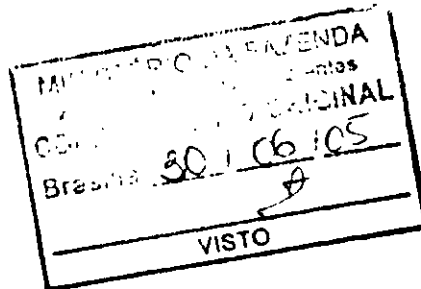
Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso pelo qual alega:

Em preliminar requer a nulidade da decisão recorrida em face de sua negativa em apreciar os argumentos de inconstitucionalidade formal e material tanto da Lei nº 9.718/98, quanto da utilização da taxa SELIC como juros moratórios;

2. No mérito, elenca as seguintes razões de dissentar:

- Aduz que improcede o feito fiscal e a sua manutenção pela autoridade julgadora de primeira instância, no que tange a receita decorrente das variações monetárias em função da taxa de câmbio; Alega ter ocorrido equívoco na interpretação do disposto nos arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999;

- Expende interpretação no sentido de que sendo a recorrente “titular de um direito de crédito (ativo) cujo valor se encontra indexado a uma moeda estrangeira, tanto os efeitos de desvalorização da moeda nacional frente a essa moeda estrangeira, quanto os de sua valorização, correspondem a variações cambiais ativas, na medida em que representam mutações ocorridas no saldo de conta representativa de um direito (ativo).” Transcreve o art. 274 do RIR/99 para



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

respaldar o fato de que o momento de apuração da variação cambial ativa é ao fim de cada período de incidência do imposto, com elaboração de demonstrações financeiras com base na lei comercial;

- Acresce à legislação citada os artigos 220 e 221 do RIR/99, onde está estabelecida a periodicidade a ser observada pela pessoa jurídica para apurar o imposto, ou seja, em períodos-base trimestrais. Ou seja, será sempre no encerramento dos períodos-base de apuração do imposto que as variações cambiais, incidentes sobre o valor dos direitos e obrigações, deverão ser obrigatoriamente reconhecidas e contabilizadas;

- Considera inadmissível o critério utilizado no auto de infração para apuração da receita financeira decorrente da variação monetária em função da taxa de câmbio, onde o autuante apurou a base de cálculo pelo regime de competência, sem exclusão dos valores concernentes à variação monetária efetivamente realizada;

- Quanto aos anos calendário de 2000 e 2001, também andou mal a fiscalização e a decisão recorrida, na medida em que não foi considerada a utilização do regime de caixa para esse período, consoante estabelece o artigo 30 da MP nº 1.858-10/99, que se constitui no regime estabelecido na norma, com possibilidade de a recorrente optar pelo regime de competência para todos os tributos, conforme § 1º da citada norma;

- Ampara-se no art. 9º da Lei nº 9.718/98 para expressar seu entendimento de que as "variações monetárias, inclusive as decorrentes de variação cambial, devem ser consideradas na apuração do PIS e da COFINS." Daí deduziu que a incidência da norma dar-se-á, em princípio, em duas situações: na apuração de variação monetária ativa relativa à desvalorização da moeda brasileira frente à estrangeira, no caso de atualização do valor de um direito de crédito ou, inversamente, no caso de uma obrigação assumida;

- Por corolário, deduz que ocorrendo valorização da moeda brasileira frente à moeda estrangeira nos casos de direito de crédito, deve ser ajustada à base de cálculo das contribuições, admitindo-se a dedutibilidade desses valores, sob pena de se tributar uma receita que efetivamente não foi auferida pela recorrente. A inobservância dessa possibilidade levará à tributação de uma receita inexistente, sem o efetivo aumento da capacidade contributiva da recorrente;

- Reafirma que *"a regra-matriz de incidência é que determina quais os fatos jurídicos passíveis de tributação. No caso do PIS e da COFINS incidentes sobre a variação cambial, a lei autoriza a tributação somente do resultado positivo auferido quando efetivamente recebido."* Conclui que a forma de contabilização, seja pelo regime de caixa, seja pelo regime de competência é absolutamente irrelevante para fins de tributação, não competindo à repartição fiscal, no dizer do Parecer Normativo CST nº 347/70, opinar sobre os critérios contábeis adotados pelos contribuintes;

- Reverbera, mais uma vez, pela inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 frente ao ordenamento jurídico vigente à época de sua edição, e em extenso arrazoado, pugna pela existência de vício formal na conversão da MP nº 1.724/98 na referida norma, em razão de irregularidades que julga praticadas no processo legislativo do qual é decorrente;

- Ainda pelo princípio da eventualidade, refuta a aplicação da taxa SELIC, reputando-a como de natureza remuneratória, sendo este fato impeditivo de sua utilização como



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

MINISTÉRIO DA FAZENDA CONSELHO DE CONTRIBUINTES Brasília, 30/06/05 # VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

juros moratórios, posto que não criada por lei. Especa-se em diversos autores e em decisão emanada pelo Superior Tribunal de Justiça para defender sua tese;

- Esclarece que peticiona no sentido não da declaração da inconstitucionalidade das normas de base do crédito tributário constituído, antes porém, da sua inaplicabilidade ao caso concreto aqui debatido. Requer que este Conselho entenda que os dispositivos em questão não se coadunam com dispositivos constitucionais, deixe de aplicá-los, ou seja, retire a sua eficácia para aplicar dispositivo constitucional.

Requer, ao fim, seja declarada a nulidade do acórdão DRJ/SDR nº 01.578/2002, em face dos vícios de inconstitucionalidade que o maculam, com anulação total do auto de infração lavrado.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

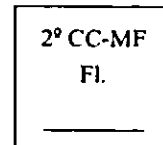
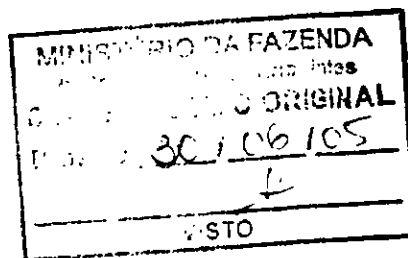
Em sessão de 13 de agosto de 2003, por meio da Resolução nº 203-00.387, os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, converteram o julgamento do recurso em diligência para que se fosse juntado aos autos fotocópia de ação judicial e prestadas informações quanto ao regime utilizado no lançamento.

Retorna o processo com o resultado da Diligência. Ouvida a contribuinte, esclarece ser autora de Ação Mandamental que tem por fim afastar os efeitos da Lei nº 9.718/98, que majorou a alíquota do PIS e COFINS e alterou sua base de cálculo, cujo nº é 1999.38.00022598-3/MG. Alega ainda que: "Não merecem prosperar, contudo, os entendimentos do Sr. Agente Fiscal, pelo fato de que parte dos valores não considerados pela Impugnante como receitas que deveriam integrar a base de cálculo do PIS, efetivamente não o são, representando ajustes contábeis decorrentes da variação da moeda estrangeira frente à moeda nacional. É importante ressaltar, ainda, que parte das variações monetárias ativas registradas são oriundas da conta contábil relativa ao contas a receber de clientes no mercado externo, i.e, de operações de exportação, conforme se verifica das planilhas anexadas (Doc. 01), bem como dos balancetes juntados, referentes aos meses de fevereiro/99 e setembro/00, para que se observe as contas contábeis mencionadas nas planilhas (Doc. 02)."

Ressalta, quanto à "11. -Variação Cambial Decorrente da Exportação de Mercadorias" *que uma determinada parcela das "receitas" (ainda que o fossem, o que se menciona apenas a título argumentativo) ora analisadas decorre do registro de um ativo, em razão das exportações realizadas pela Impugnante. Que, mencionadas "receitas" estão legal e constitucionalmente excluídas da base de cálculo das mencionadas contribuições. Que, as receitas auferidas por pessoa jurídica brasileira decorrentes de exportação - indiscutivelmente, se enquadram parte dos lançamentos credores procedidos no resultado do exercício, em virtude da variação positiva de contas a receber relativos a operações de exportação, pois considerados pelo Fisco como Receitas - não devem ser consideradas na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

É o relatório.

①



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

**VOTO DA RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
VENCIDA QUANTO AO MOMENTO DE INCIDÊNCIA DA VARIAÇÃO CAMBIAL**

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

Retorna o processo com o resultado da Diligência. Ouvida a contribuinte, esclarece ser autora de Ação nº 1999.38.00022598-3/MG, que tem por fim afastar os efeitos da Lei nº 9.718/98, que majorou a alíquota do PIS e COFINS e alterou sua base de cálculo.

O cerne principal da questão objeto de análise neste processo administrativo em apertada síntese é se os cálculos utilizados pela fiscalização (fls. 17 e 18) refletem ou não a verdadeira base de cálculo do PIS no período lançado (fev/99 a jun/01), frente à variação monetária em função da taxa de câmbio registrada no período. Em outras palavras, a análise do presente recurso, consiste na definição do momento, em que a variação cambial¹ deve ser apurada. Por último, a recorrente registra a não-incidência sobre a variação monetária da variação cambial, proveniente de exportações.

Para tanto a recorrente se defende: Em preliminar pela nulidade da decisão *a quo* por falta de apreciação de argumentos genéricos de ilegalidade ou de inconstitucionalidade da norma tributária, em especial quanto à lei nº 9.718/98 e da Taxa SELIC. No mérito, em apertada síntese: 1- insurge-se contra a tributação das variações monetárias, na forma em que foi estabelecida pela fiscalização. Considera inadmissível o critério utilizado no auto de infração para apuração da receita financeira decorrente da variação monetária em função da taxa de câmbio, onde o autuante apurou a base de cálculo pelo regime de competência, sem exclusão dos valores concernentes à variação monetária efetivamente realizada. Aduz, ainda, que uma determinada parcela das "receitas" decorre do registro de um ativo, em razão das exportações realizadas pela contribuinte, e portanto, isentas da contribuição.

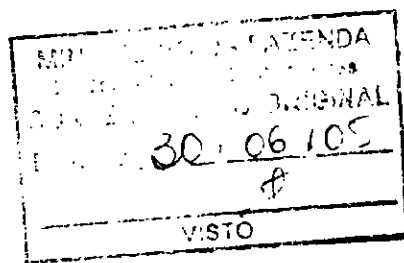
Considerando a possibilidade de ser vencida pelos meus pares, na interpretação² aqui externada em relação à definição do momento em que a variação cambial deve ser consignada na base de cálculo da contribuição, analiso todas as matérias, pelo princípio da eventualidade, de ser vencida:

¹ Entende-se por variação cambial a diferença de paridade entre o montante de moeda nacional que, em certa data, correspondia a certo montante de moeda estrangeira e o montante de moeda nacional que corresponde, em outra data, à mesma quantidade de moeda estrangeira.

² *Ler significa reler e compreender, interpretar. Cada um lê com os olhos que tem. E interpreta a partir de onde os pés pisam. (...) Para entender como alguém lê, é necessário saber como são seus olhos e qual é sua visão de mundo. (...) A cabeça pensa a partir de onde os pés pisam. Para compreender, é essencial conhecer o lugar social de quem olha. (...) Sendo assim, fica evidente que cada leitor é co-autor. Porque cada um lê e relê com os olhos que tem. Porque compreende e interpreta a partir do mundo que habita.* BOFF, Leonardo. *A águia e a galinha: uma metáfora da condição humana*. Petrópolis: Editora Vozes, 1997, p. 9-10.

62

f



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

I- Em preliminar: Das alegações de inconstitucionalidade

Alega a recorrente a nulidade da decisão *a quo* por falta de apreciação de argumentos de ilegalidade ou de inconstitucionalidade da norma tributária.

A priori, cabe indagar se o direito de defesa da contribuinte no processo administrativo é tão amplo que abrangeria até a discussão relativa à inconstitucionalidade das leis. É necessário analisar esta questão com o devido cuidado. Há casos em que inexistem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, algumas matérias tem sido objeto de apreciação pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

Marçal Justen Filho defende que a recusa de apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito administrativo deve ser afastada. Em sua opinião, “a existência de regra explícita produzida pelo Poder Legislativo não exime o agente público da responsabilidade pela promoção dos valores fundamentais. Todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado. Por isso, tem o dever de recusar cumprimento de leis inconstitucionais”.³

Por outro lado, é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário.⁴ Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Ademais, prevê a Constituição que se o Presidente da República entender que determinada norma a contraria deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que, ao tomar posse, comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput* art 78). Com efeito, se o Presidente da República, que é responsável pela direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II, da CF/88 e tem o dever de zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis

³ JUSTEN FILHO, Marçal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. Artigo “Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo”. p. 72/73. São Paulo

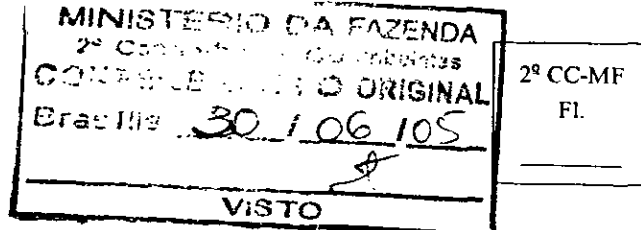
⁴ Cabe ao Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o artigo 102, I, da CF, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.

(C)

f



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



que entenda inconstitucionais, decide não o fazer, há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.⁵

Em face disso, existindo dúvida, os Conselhos de Contribuintes têm decidido de forma reiterada no sentido de que não lhes cabe examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos, como se depreende do Acórdão nº 202-13.158, de 29 de agosto de 2001, a saber:

“PIS – (...) NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, II, “a” e III, “b”, da Constituição Federal. Recurso a que se dá provimento parcial.”

Diante dos fatos, tenho me curvado ao posicionamento deste Colegiado que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser este o foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade das leis, quando, principalmente, sobre a mesma pairam dúvidas. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal. Desse modo, as referidas arguições de inconstitucionalidades deverão ser feitas perante o Poder Judiciário, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo fiel cumprimento das leis.

No mais, no exame do ato administrativo, válido para a decisão administrativa, revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, **motivo** e objeto. Tais componentes, constituem a infra-estrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.⁶

Além do motivo, a decisão de primeira instância deve conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-la. Esta enunciação é obrigatória, e denominada de **motivação**. “Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos, “Motivação” é a justificativa do pronunciamento tomado.”⁷

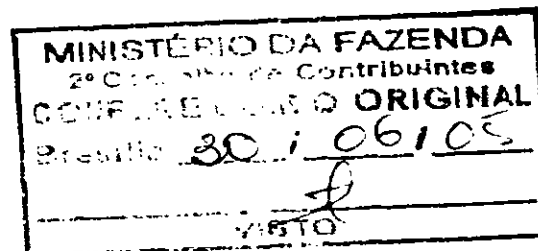
Celso Antônio Bandeira de Mello, fundamentando-se na Constituição Federal, bem explica a questão da motivação:

“Perece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são “donos” da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta,

⁵ Ver a respeito, Acórdão nº 201-72.596 do Segundo Conselho de Contribuintes.

⁶ MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

⁷ JÚNIOR, JOSÉ CRETILLA. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª Ed.. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

*sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, "todo o poder emana do povo (...)" (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como "Estado Democrático de Direito" (art. 1º, caput), proclamando, ainda ter como um de seus fundamentos a "cidadania" (inciso II), os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam."*⁸ (destaca-se)

No presente caso, a decisão emanada pela autoridade de primeira instância está suprida de motivação, razão pela qual rejeito a nulidade argüida.

II – Mérito

a) Da matéria discutida no Judiciário – renúncia administrativa

Do retorno da Diligência, verifica-se ser a contribuinte autora de Ação Mandamental que tem por fim afastar os efeitos da Lei nº 9.718/98, que majorou a alíquota do PIS e COFINS e alterou sua base de cálculo, cujo nº é 1999.38.00022598-3/MG.

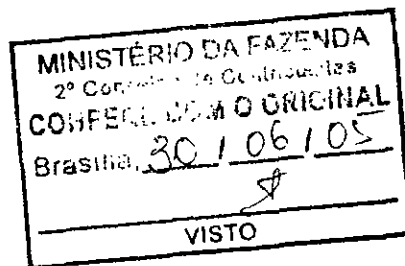
Verifica-se, portanto, existir identidade de discussões na esfera judicial e Administrativa, em parte, quando a contribuinte argúi na Justiça a ilegalidade da Lei nº 9.718/98, ao estender a base de cálculo sobre receitas financeiras e de empréstimos. Nesse sentido, a discussão, no Judiciário, se restringiria à incidência ou não das variações monetárias. No presente processo administrativo, adstrito, por força da assim chamada "renúncia administrativa" ao momento em que deverá ser incluído na base de cálculo da contribuição em tela.

Seguindo a jurisprudência já firmada nesta Câmara, a discussão na via judicial implica em renúncia à esfera administrativa (aplicação do artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80 e do Ato Declaratório Normativo nº 03/96).

A opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, antes de buscar a solução na esfera administrativa, tornou inócua qualquer discussão posterior da mesma matéria no âmbito administrativo, por força da soberania do Poder Judiciário, que possui a prerrogativa constitucional ao controle jurisdicional dos atos administrativos. Reitero o que já foi dito anteriormente, que o não impedimento da realização do lançamento, tem sua razão de ser; para que a Fazenda Nacional não fique posteriormente impedida de lançar o imposto, pela superveniência da "decadência", decorrente da demora prolongada na solução de questão judicial.

Nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais, ou uma de cada natureza. Na sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. Superior, porque pode rever, para cassar ou anular o ato administrativo. Autônoma, porque a parte não está obrigada a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em juízo. O contencioso administrativo tem como função primordial o controle da legalidade dos atos da Fazenda Pública, permitindo a revisão de seus próprios atos no âmbito do próprio Poder Executivo. Nesta situação, a Fazenda possui ao mesmo tempo, a função de acusador e julgador, possibilitando aos

⁸ Curso de Direito Administrativo. 11ª Ed.. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

sujeitos da relação tributária, chegar a um consenso sobre a matéria em litígio, previamente ao exame pelo Poder Judiciário, visando, basicamente, evitar o posterior ingresso em juízo.

Nesse sentido, comprova o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional publicado no DOU de 10/07/1978, pág. 16.431, e cujas conclusões são as seguintes:

"32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior ou autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer as instâncias administrativas, para ingressar em juízo. Pode fazê-lo diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

35. Somente quando a pretensão judicial tem por objeto o próprio processo administrativo (v.g. a obrigação de decidir de autoridade administrativa; a inadmissão de recurso administrativo válido, dado por intempestivo ou incabível por falta de garantia ou outra razão análoga) é que não ocorre renúncia à instância administrativa, pois aí o objeto do pedido judicial é o próprio rito do processo administrativo.

36. Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim." (Grifos originais).

E mais, o Judiciário, através do STJ, ⁹ em análise à discussão em tela, assim se manifestou:

"Tributário. Ação declaratória que antecede a autuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto. I – O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à autuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma autuação interpondo os recursos cabíveis naquela esfera. Ao entender de forma diversa, o acórdão recorrido negou vigência ao art. 38, parágrafo único, da Lei n.º 6.830, de 22/09/80. II – Recurso especial conhecido e provido." (Ac un da 2ª T do STJ – Resp 24.040-6 – RJ – Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro – j 27.09.95 – Recte.: Estado do Rio de Janeiro; Recda.: Companhia de Seguros Sul Americana Industrial – SAI – DJU 1 16.10.95, pp 34.634/5 – ementa oficial).

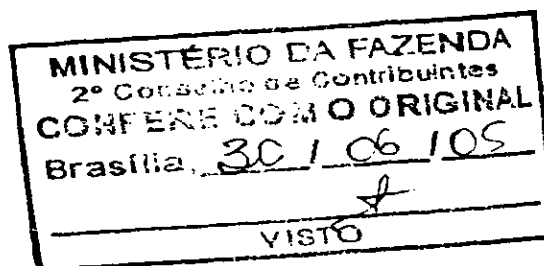
Portanto, não cabendo a este Colegiado decidir de modo diverso ao proferido pelo Poder Judiciário, deixo de conhecer do recurso relativamente às matérias *sub judice*, tal como, neste caso, a ilegalidade da Lei nº 9.718/98.

⁹ (REsp 7.630 – RJ – 2ª Turma – 1º/04/91). Publicado no Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de dezembro/1995 – n.º 23/95 – página 422.

cr



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



b) Variações monetárias - considerações gerais

Inexistem dúvidas que as referidas variações monetárias devem ser incluídas na base de cálculo do PIS, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718, de 1999, que assim dispõe:

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.

Contudo, conforme se demonstrará a seguir, claro está que os efeitos tributários das variações cambiais só podem ser adicionados às bases de cálculo da contribuição, por ocasião da liquidação da operação, ocasião em que deixará de haver expectativa de receita para se tornar autêntica receita.

Em outras palavras, para a apuração do montante devido aos cofres públicos em relação aos tributos mencionados, o legislador determinou que a pessoa jurídica deve considerar os valores representativos de variações cambiais como receita financeira ou como despesa financeira.

Há de se observar que, tanto a valorização da moeda nacional quanto a sua desvalorização, frente a essa moeda estrangeira, dão origem à variação cambial ativa, já que tal variação afeta o valor, em moeda nacional, de bens e direitos – ativos – da pessoa jurídica. Assim, duas situações são possíveis: (i) o registro de um débito no resultado, na conta de variação cambial ativa, por conta do reflexo da valorização do Real frente à moeda estrangeira, em contrapartida a uma diminuição no valor dos direitos expressos nessa moeda; e (ii) o registro de um crédito no mesmo resultado, na mesma conta de variação cambial ativa, em contrapartida a um aumento no valor do ativo correspondente, por conta do reflexo da desvalorização do real frente à moeda estrangeira.

Na primeira situação, o valor dos bens e direitos registrados no ativo sofre alteração (diminuição), provocando o registro de despesa com variação cambial, despesa esta que, como redutora do resultado do exercício, não constitui base de cálculo da contribuição. No entanto, após o registro dessa despesa, no mês seguinte, pode ocorrer uma valorização da moeda estrangeira frente à nacional, fazendo-se necessário o aumento do valor dos bens ou direitos registrados, ou seja, um ajuste (estorno) da despesa de variação cambial ativa anteriormente registrada.

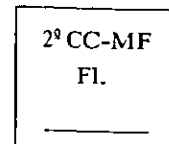
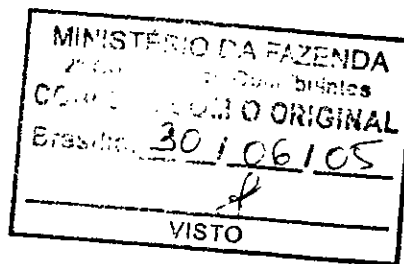
Com razão alega a recorrente quando diz que, por mais que, contabilmente esse ajuste gere o registro de um crédito no resultado da pessoa jurídica, este não representa uma receita do ponto de vista tributário.

Portanto, por entender, quanto aos efeitos da variação cambial, que o ajuste mencionado não representa ingresso de receita para a pessoa jurídica, igualmente não deverá compor a base de cálculo da contribuição.

Ainda que a contribuinte esteja obrigada a ajustar os valores patrimoniais em face à oscilação da cotação da moeda estrangeira frente ao valor da moeda nacional, regime de competência, nem sempre os valores creditados em contas de resultado, em decorrência desse procedimento, representam efetivamente receitas, sob o ponto de vista jurídico-tributário.



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



c) Variações monetárias - legislação aplicável

Os arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, vieram a disciplinar especificamente a situação a que se reporta o presente litígio, nos seguintes termos:

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 de 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 parágrafo anterior aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

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

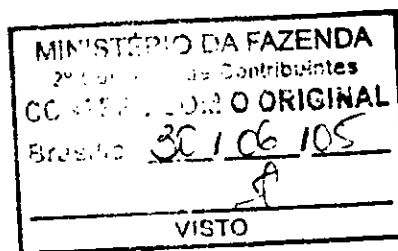
Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime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

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

Consta da decisão de primeira instância o que a seguir transcrevo:

18. Da leitura dos artigos acima transcritos, constata-se que o procedimento pretendido pela autuada teria pleno respaldo legal apenas partir de 1º de janeiro de 2000, quando as receitas relativas às variações monetárias decorrentes de variações cambiais de obrigações do contribuinte devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins no mês em que ocorrer a liquidação da respectiva obrigação, considerando assim a variação efetivamente apurada nessa ocasião. À opção da pessoa jurídica, poderão ser incluídas na base de cálculo das referidas contribuições segundo o regime de competência.

19. Contudo, em relação aos fatos geradores ocorridos em 1999, dada a forma como a matéria foi disciplinada pela Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999, conclui-se que as variações monetárias deveriam ser reconhecidas mês a mês, segundo o regime de competência. O art. 31 determina que os respectivos ajustes, relativos ao ano-calendário de 1999, apurados quando da liquidação das obrigações, devem ser



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

observados no momento do cálculo das contribuições pertinentes aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2000, ainda que esta liquidação já tivesse ocorrido. Logo, o referido art. 31 trata dos valores que tenham excedido os valores das variações monetárias efetivamente realizadas, e correto, portanto, está o procedimento do agente do Fisco.

O uso discordar da autoridade de primeira instância. Claro está que para o ano de 1999, as empresas podiam recalcular a Contribuição para o PIS e a COFINS, excluindo da tributação as variações monetárias em função da taxa de câmbio. As variações monetárias não deveriam ser reconhecidas pelo regime de competência, eis que de "receitas" não se tratou.

Deste modo, com relação às contribuições devidas no ano de 1999, incorreto está a autuação fiscal, em não ter procedido a exclusão dos valores concernentes à variação monetária efetivamente realizada.

d - Fato gerador da contribuição

No mérito, importa em definir se as variações cambiais podem ser tipificadas primeiramente como "receitas" enquanto não vencidas as operações, para fins de compor a base de cálculo das contribuições sociais. Neste caso, a do PIS.

As variações cambiais, de forma geral, compreendem as atualizações do valor atribuído a direitos (ativos) e obrigações (passivos) do contribuinte, decorrentes da variação da taxa de câmbio, em virtude de disposição legal ou contratual.

Com fundamento na Lei nº 9.718/98 passou-se a exigir, a partir de 10 de fevereiro de 1999, o PIS sobre a totalidade das "receitas auferidas" pela pessoa jurídica. A questão ao meu ver está em se definir o conceito de "variação cambial" dentro do conceito de "receita auferida".

A recorrente, com muita propriedade traz doutrina sobre a matéria, à qual igualmente a incorporo. Não existe, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, norma que, expressa e textualmente defina o conceito de receita. Nesse sentido, veja-se a lição do Jurista Ricardo Mariz de Oliveira:¹⁰

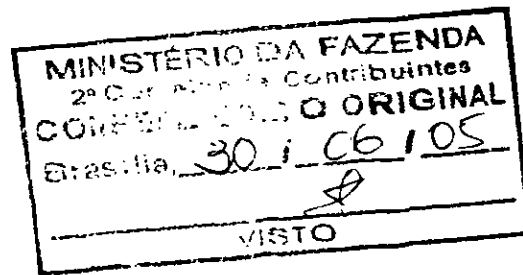
Não obstante a ausência de definição legal acerca do conceito de receita, a Lei das S/A determina, em seu artigo 177, que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

A contabilidade define receita como o acréscimo bruto de ativos (bens e direitos) sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo da entidade que a reconhece (obrigações perante terceiros ou perante a sociedade).

¹⁰ in Repertório IOB de Jurisprudência nº 01/2001, Caderno 1 – p. 33 - "Ora, não existe qualquer norma em direito que diga o que se considera ser 'receita' em geral ou que define em tese as características da entidade conhecida pelo nome de 'receita'. Há, Sim inúmeras referências à receita: em inúmeros dispositivos do ordenamento jurídico, contidos nos mais variados diplomas legais, e também em regulamentos de natureza infra-legal mas nenhum deles explicita o que seja uma receita ou o critério para que algo possa ser identificado como tal "



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



A esse respeito, devem-se mencionar os ensinamentos do Professor Helio de Paula Leite ¹¹: *"receitas são acréscimos brutos de ativos que são obtidos sem a ampliação das dívidas ou capital da empresa"*.

Também relevante, é o entendimento do ilustre Professor Sérgio de Ludícibus sobre receita: *"é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita"*. ¹²

Ambos os entendimentos doutrinários guardam em si o conceito de que receita corresponde ao aumento do ativo de uma entidade. Oriundo do ingresso de bens e ou direitos sem que para isso essa mesma entidade incorra em determinado tipo de obrigação ou na perda de outros bens ou direitos.

Nada obstante a importância das definições trazidas à presente, é importante ressaltar que determinada mutação patrimonial não pode ser definida como receita (aumento de ativo, sem aumento do passivo) em decorrência apenas da forma pela qual foi contabilizada, nos termos do que pretendeu o legislador, de acordo com a determinação havida no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

"§ 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." (grifos, não do original)

Veja-se que a lei fala em **"receitas auferidas"**. Auferida, de auferir, quer dizer "receber" ¹³, recebida. Portanto, enquanto não **"auferidas"** não estariam na tipicidade descrita na lei.

No mais, faz-se necessário verificar se a mutação patrimonial enquadra-se na definição de receita, se representa, efetivamente, uma receita, para posteriormente, contabilizá-la como tal. A forma é ou não receita. Em sendo receita, irrelevante será a forma de contabilização. Não o inverso.

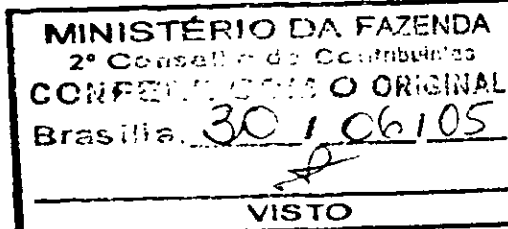
É possível definir o conceito jurídico de receita, como sendo a entrada, o ingresso de bens e ou direitos (acréscimo patrimonial bruto) auferido pela pessoa jurídica, de cunho econômico, inclusive aqueles que não sejam decorrentes da atividade preponderante da empresa (do cumprimento do seu objeto social) como, por exemplo, os resultados de aplicações financeiras, ou os ganhos extraordinários. É necessária, porém, a ressalva de que não é qualquer entrada que deve ser considerada como receita. Isto porque, existem entradas que ingressam de maneira provisória na pessoa jurídica, nela não permanecendo.

Nesse sentido, citem-se os ensinamentos do Professor Geraldo Ataliba em suas considerações sobre a diferenciação entre ingressos e receitas, no que tange à atividade estatal: *"Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos*

¹¹ in "Contabilidade para Administradores", Ed. Atlas, 4ª Edição, São Paulo, 1997, p. 55.

¹² In "Teoria da Contabilidade", Ed. Atlas, 4ª Edição, São Paulo, 1995, p. 118 e 119.

¹³ Michaellis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa – Melhoramentos.



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, (...) Já receitas, são entradas definitivas, de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado e das quais ele dispõe (...)."¹⁴

Desta maneira, interpretando-se analogicamente o conceito de receita no direito privado, há que se concluir, necessariamente, que a este, além da noção de acréscimo/plus ao patrimônio, não se pode atrelar o caráter de precariedade e temporariedade.

O caráter precário e temporal é inerente às variações de natureza cambial, enquanto os ativos e/ou passivos, ao qual se referem, não forem liquidados e/ou quitados.

Assim, para fins de quantificação da base de cálculo das contribuições sociais PIS e da COFINS (totalidade das receitas auferidas) só podem ser consideradas as entradas que ingressam na sociedade, aumentando seu patrimônio, a título definitivo.

Registra novamente a contribuinte, com muita propriedade que em nenhum momento a legislação estabelece que a adoção do regime de competência para contabilização das variações cambiais implicaria a impossibilidade de se deduzir os estornos das receitas de variação monetária ativa. Aliás, muito pelo contrário, estabeleceu o disposto no parágrafo 1º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, que "**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**".

Com efeito, quando a legislação estabelece que todas as variações cambiais poderão ser reconhecidas pelo regime de competência, não determinou que, neste caso, as pessoas jurídicas não poderiam mais excluir as parcelas das receitas financeiras decorrentes de variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação **excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada**.

E nem poderia, vez que não é o critério utilizado pelos contribuintes para a contabilização dos fatos ocorridos que determina o fato tributável, mas sim os limites impostos pela Lei. Diga-se, a regra-matriz de incidência é que determina, quais os fatos jurídicos passíveis de tributação. No caso da Contribuição para o PIS e COFINS incidentes sobre a variação cambial, a lei autoriza a tributação somente do resultado positivo auferido quando efetivamente recebido.

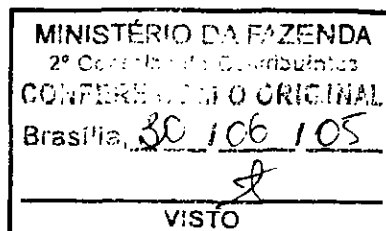
Assim, se para auferir este resultado o contribuinte contabilizou as variações cambiais utilizando-se do regime de caixa, ou do regime de competência, este fato é absolutamente irrelevante para fins de tributação.

A adoção do regime de competência não obriga a pessoa jurídica a considerar como receita resultados positivos da variação cambial sujeitos a evento futuro e incerto. Nesse sentido, são as conclusões que ora adoto como se minhas fossem, a que chegaram o advogado José Cassiano Borges e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Lúcia Américo dos Reis, em recente trabalho publicado na revista *Dialética de Direito Tributário*, do mês de outubro/2004 - nº 109, págs. 57/64 sobre a matéria em análise. Para tanto, reproduzo excertos da obra:

¹⁴ In "Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário" Ed. Revista dos Tribunais, SP, 1969, págs 25 e 26.



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



VII. Conclusões

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

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

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

Há que se ressaltar para concluir que o procedimento acima mencionado, além de não ser contraditório, está em plena consonância com o Princípio da Prudência ou do Conservadorismo, de que trata o art. 10 da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, cujo teor transcrevemos:

"Art. 10. O Princípio da Prudência determina adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável."

É justamente pelo Princípio da Prudência que a empresa deve reconhecer contabilmente a expectativa de despesa quando provável e a receita apenas quando



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



auferida, sendo esse o princípio que impõe o não-reconhecimento de expectativa de receita potencialmente decorrente de variações cambiais positivas incidentes sobre empréstimos em moeda estrangeira.

Em conclusão, somos da opinião que o procedimento adotado pela maioria das empresas, ao optar pelo regime de competência e ao reconhecer somente os ganhos da variação cambial efetivamente realizados, para fins de tributação pelo PIS, Cofins, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não só está de pleno acordo com os princípios contábeis universalmente aceitos como também com a própria legislação tributária.

e - Da jurisprudência sobre a matéria

Em tempo, oportuno registrar recente decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, corroborando o entendimento acima exposto. A ementa está assim redigida:

RECURSO ESPECIAL Nº 640.059 - CE (2004/0017386-7)

RELATOR : MINISTRO FRANCIULLI NETTO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : MARTA SUZI PEIXOTO PAIVA LINARD E OUTROS

RECORRIDO : DEL MONTE FRESH PRODUCE BRASIL LTDA

ADVOGADO : PEDRO ELEUTERIO DE ALBUQUERQUE E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA - CONCESSÃO DA LIMINAR PARA DETERMINAR QUE A EXIGÊNCIA DA COFINS, INCIDENTE SOBRE CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA, SE DÊ POR OCASIÃO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO, OPORTUNIDADE EM QUE DEVERÁ SER VERIFICADA A VARIAÇÃO CAMBIAL - RECURSO ESPECIAL - PRETENDIDA REFORMA - ALEGADA AFRONTA AO ART. 9º DA LEI Nº 9.718/98 - NÃO-OCORRÊNCIA.

Constata dos autos que a recorrida não se nega em recolher as contribuições referentes ao PIS e a COFINS. Em verdade, o questionamento apresentado trata-se do momento em que deverá ser efetivado o devido recolhimento, o qual, para o contribuinte, ocorre por ocasião da liquidação do contrato de empréstimo realizado em moeda estrangeira.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece que os resultados das variações monetárias, oriundos de empréstimos em moeda estrangeira, deverão ser considerados, para fins de incidência do PIS e da COFINS, quando da efetiva liquidação das operações.

Além do mais, não se deve esquecer que a matéria debatida no presente recurso encontra-se em sede de liminar em mandado de segurança e a superveniência de uma sentença no predito writ acabará por esvaziar a presente discussão.

Recurso especial improvido.

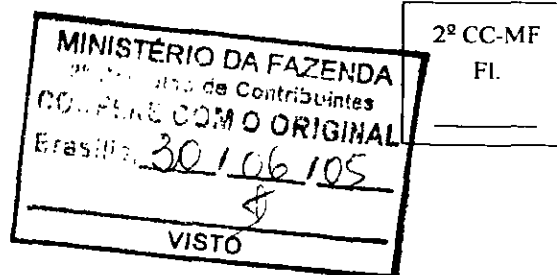
ACÓRDÃO

(assinatura)

(assinatura)



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

*Sustentou oralmente o Dr. Pedro de Albuquerque pela recorrida.
Brasília (DF), 05 de agosto de 2004 (Data do Julgamento)*

f- Variação Cambial - "contas a receber" relativos à exportação de mercadorias:

A questão colocada somente em grau de recurso, diz respeito à abrangência da imunidade constitucional estabelecida pelo artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988. De acordo com este dispositivo, não incidem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação.¹⁵

A questão pode ser resumida da seguinte forma: a variação cambial ativa, vinculada aos diversos contratos de exportação celebrados pela sociedade, é receita decorrente de exportação? Conseqüentemente, é imune às contribuições sociais? Ou, ainda mais especificamente: é possível sustentar que a contribuição ao PIS não incide sobre a variação cambial ativa apurada em operações de exportação?

Em primeiro lugar, há de se observar ter ocorrido preclusão, eis que a recorrente apenas se manifesta sobre a matéria em grau de recurso. Em segundo lugar, ainda que ultrapassada a questão, a matéria da forma ampla em que foi exposta, poderia levar a diferentes interpretações pelos meus pares, dependendo da forma jurídica adotada pela sociedade para vender seus produtos ao exterior. Inexiste informação específica sobre prazos e formas de pagamento negociados pela empresa; I- Se, a variação cambial é apurada entre a data de emissão da nota fiscal de embarque da mercadoria para o exterior e a data de fechamento do contrato de câmbio respectivo; II- Se a variação cambial apurada entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data de emissão da nota fiscal de embarque da mercadoria para o exterior, referentes a "Adiantamento ao Importador".

Por tudo isso, considerando os fatos apresentados, quanto a este item, nego provimento.

¹⁵ "Art. 149 -Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e II, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§2º -As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e de que trata o caput deste artigo:

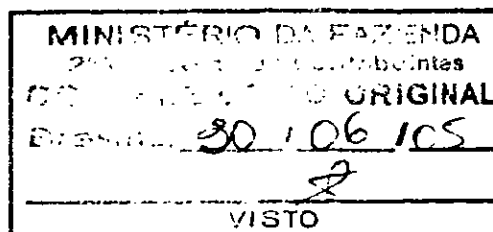
I -não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

(..). "

(assinatura)



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



g- Dos consectários legais: juros

Admitindo-se que possa ser vencida pelos meus pares, quanto ao momento de incidência da variação monetária, é que passo igualmente à análise dos consectários legais.

No que pertine aos juros, penso perfeitamente aplicável as considerações emitidas em preliminar, quanto à não nulidade da decisão de primeira instância, no sentido de não ser este o foro ou instância competente para a discussão da ilegalidade/constitucionalidade das leis, quando, principalmente, sobre **a mesma pairam dúvidas**.

Por outro lado, nesse contexto apresentado, há de ser noticiado precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 – SC, cujo excertos da ementa possuem a seguinte redação:

(...) III – É devida a aplicação da taxa SELIC na hipótese de compensação de tributos e, mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal. Ademais, a aplicabilidade da aludida taxa na atualização e cálculo de juros de mora nos débitos fiscais decorre de expressa previsão legal, consoante o disposto no art. 13, da Lei nº 9.065/1995.

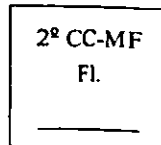
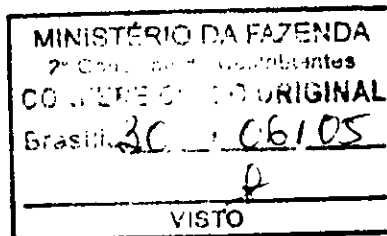
Assim, em decorrência de expressa previsão legal, manifesto-me pela procedência da exigência da SELIC.

CONCLUSÃO

Em face de todo o acima exposto, voto por não conhecer em parte do recurso, por opção à via judicial. Na parte conhecida rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e no mérito, dar provimento ao recurso para levar em consideração as variações monetárias ocorridas somente no vencimento das correspondentes operações. Em sendo vencida, nas demais questões, **negar provimento ao recurso**.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao Relatório e voto de lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em razão da não inclusão na base de cálculo do PIS no período fiscalizado, da variação monetária apurada em função da taxa de câmbio, bem como alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade das normas relativas à alteração da base de cálculo do PIS.

A ilustre relatora, acolhendo as alegações, entendeu procedentes os argumentos da recorrente quanto ao momento de inclusão das variações monetárias ocorridas em função da taxa de câmbio na base de cálculo da contribuição.

Primeiramente vale destacar a excelência do voto produzido pela Conselheira Relatora Maria Teresa Martínez López. Entretanto, peço vênica para discordar dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. relatora relativamente à apuração da base de cálculo com base na receita auferida, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

A receita auferida, conforme consta do referido artigo em nada se confunde com receita realizada. A receita auferida é identificada a partir da sua contabilização, consoante as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Assim, a apropriação das receitas auferidas pode se dar de duas maneiras, admitidas pela legislação do imposto de renda: pelo regime de competência, no qual a receita considera-se auferida no momento de sua disponibilização jurídica ou econômica, irrelevante sua efetiva realização financeira.

Já no regime de caixa, contrariamente, considera-se auferida a receita no momento da efetividade de sua liquidação e recebimento.

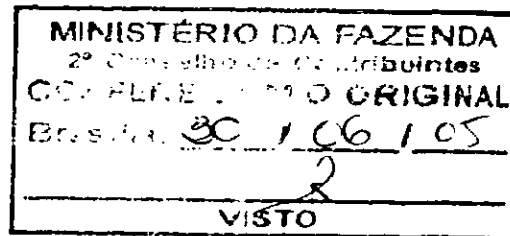
A recorrente afirma, em sua manifestação apresentada após a realização da diligência, a escrituração, em todo o período fiscalizado, com observância do regime de competência, porém efetuando a exclusão da base de cálculo das variações monetárias ativas que não constituíram receita efetiva.

Para análise da controvérsia, recorda-se que na edição da Lei nº 9.718/98, o art. 9º assim estabeleceu:

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.

Destarte, o ponto nodal da querela está centrado no fato de a recorrente por discordar do comando da Lei nº 9.718/98 no que concerne à inserção das variações monetárias

2



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

ativas na base de cálculo do PIS pelo regime de competência, eximiu-se de oferecer tais valores à tributação no período fiscalizado.

O encaminhamento da questão passa pela interpretação do disposto nos artigos 30 e 31 da medida provisória referida, bem como de outros atos legais e normativos e posições doutrinárias, que abaixo se transcreve:

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

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

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

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

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

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

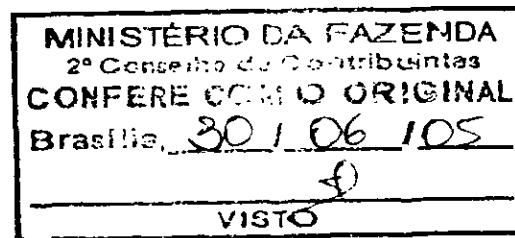
O entendimento que foi adotado tanto pela recorrente quanto pela fiscalização, relativamente ao ano calendário de 1999, ao meu juízo, não encontra respaldo na norma. Isso porque o artigo 31 ao permitir a exclusão da base de cálculo do excesso indevidamente tributado pelo regime de competência não estabeleceu, para tais exclusões, prazo diverso do da entrada em vigor da referida medida provisória.

De fato, não se pode furtar vigência e eficácia imediata ao artigo 31 da referida Medida Provisória, consoante exegese do artigo 104 do Código Tributário Nacional que proclama a entrada em vigor no primeiro dia do exercício seguinte somente dos dispositivos de lei que instituírem ou majorarem impostos, definirem novas hipóteses de incidência, extinguirem ou reduzirem isenções, ressalvando a possibilidade de a lei dispor de maneira mais favorável ao contribuinte, caso em que ela passa a vigor no prazo expresso na lei.

e



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



Portanto, impõe-se a aplicação imediata do disposto no artigo 31 da citada Medida Provisória por trazer forma de apuração da base de cálculo mais benéfica aos contribuintes, vigendo já a partir do período de apuração de outubro de 1999, a teor do disposto no artigo 34 da mesma norma.

No caso em questão, a contribuinte deixou de incluir na época prevista na Lei nº 9.718/98, na base de cálculo do PIS, as receitas financeiras decorrente de variações monetárias, beneficiando-se do entendimento externado *a posteriori* pela medida provisória, procedendo a inclusão das referidas receitas por ocasião da ocorrência da liquidação.

Na circunstância posta, efetuando uma análise sistemática do CTN, há que se observar o comando do artigo 144 ao dispor que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Entendo que, pretendendo ajustar a base de cálculo da contribuição à sua realidade fática e não à contábil ou jurídica, ou seja à receita bruta efetivamente auferida e não à escriturada ou posta à disposição, a Medida Provisória nº 1.858-10/99 alterou a regra contida na Lei nº 6.404/76, que estabelece o regime de competência para a apropriação das receitas e despesas da atividade e permitiu que nos meses de outubro a dezembro de 1999 os contribuintes efetuassem a apuração do excedente das bases de cálculo tributadas nos termos do referido regime contábil de competência nos meses de fevereiro a setembro de 1999 e efetuassem a exclusão desses excedentes de base de cálculo das bases de cálculo apuradas nos três últimos meses de 1999, evitando, dessa maneira, retroagir os efeitos da norma e tumultuar o ato jurídico perfeito que alcançou os fatos geradores, bem como os créditos tributários extintos pelo pagamento, relativos ao período de fevereiro a setembro de 1999.

Quanto à rebeldia expressa pela recorrente no sentido de não se submeter aos ditames da Lei nº 9.718/98, não se constitui essa a melhor forma de contestar a relação jurídica tributária, visto ser defeso ao ocupante do polo passivo dessa relação cumpri-la ou deixar de cumpri-la discricionariamente. Para tanto existem os remédios estabelecidos no próprio ordenamento jurídico pátrio dos quais se pode valer todo cidadão chamado ao cumprimento de norma que, a seu juízo, reveste-se de ilegalidade, inconstitucionalidade ou injustiça.

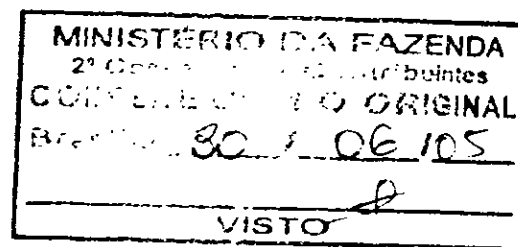
Assim, não há como deixar de efetuar o lançamento no período de fevereiro a setembro de 1999 como estabelecido pela Lei nº 9.718/98 devendo, contudo, nas bases de cálculo apuradas nos meses de outubro a dezembro de 1999 serem efetuadas as exclusões das parcelas *“das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada”*, inseridas nas bases de cálculo dos meses em que a fiscalização efetuou o lançamento de ofício, ou seja, no período de fevereiro e abril a dezembro de 1999.

Justifica tal interpretação o fato de o legislador não haver expressamente alterado o regime de apropriação das receitas financeiras no ano calendário de 1999, optando por manter como critério de apuração o regime de competência. Apenas autorizou que se efetuasse a

2



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



exclusão do excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada. Assim, não dispondo a norma sobre alteração de regime de apropriação da variação monetária ativa nos meses de 1999, não pode o aplicador do direito, efetuando interpretação extensiva, mudar o regime, entendendo que só é passível de inclusão na base de cálculo o valor da variação monetária efetivamente realizada no período de apuração. Impõe-se a compreensão de que, mantido o regime de competência, somente para aquelas operações que tenham a variação monetária efetiva já determinada cabe a exclusão, a partir do mês de outubro, do valor excedente oferecido, anteriormente ou no próprio mês, à tributação.

Em resumo, vale dizer, as bases de cálculo serão apuradas pelo regime de competência, em obediência à Lei nº 9.718/98 e ajustadas através das exclusões previstas na MP nº 1.858-10/99, a partir do mês de outubro e até dezembro de 1999, posto que em 2000 o art. 30 alterou o regime de apropriação das receitas (de regime de competência para regime de caixa).

Dessa forma, com relação ao ano-calendário de 1999, devem ser revistas as bases de cálculo dos meses de outubro a dezembro de 1999, constantes do lançamento fiscal, para contemplar a exclusão das parcelas excedentes aos valores das variações monetárias efetivamente realizadas nos meses de fevereiro a setembro de 1999. Tal regra aplica-se, também às operações cuja variação monetária tenha sido efetivamente realizada nos próprios meses de outubro a dezembro, posto que somente a partir dessa circunstância há que se falar em parcelas excedentes.

A atividade de fiscalização não pode nem deve ser realizada tendo como enfoque a realização do maior crédito tributário possível, ignorando as permissões legais de exclusões da base de cálculo para que o contribuinte apure menor tributo, sob o argumento de se tratar de opção não exercitada pelo fiscalizado.

A exegese do § 1º do artigo 97 do CTN conduz a tal entendimento, posto que equipara à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso. O que a Medida Provisória nº 1.858-10/99 realizou foi exatamente o oposto. Modificou a base de cálculo da contribuição para torna-la menos onerosa. Pelo menos no ano-calendário de 1999, uma vez que a regra do art. 9º da Lei nº 9.718/98 não deixou opção aos contribuintes.

Entretanto, raciocínio interpretativo totalmente diverso deve ser efetuado quanto à apuração da contribuição a partir do ano calendário de 2000.

A referida MP foi editada com o fito de corrigir distorções constatadas nas bases de cálculos dos diversos tributos a partir da inclusão das variações monetárias em função da taxa de câmbio. Desse modo, o art. 30 determinou que fossem tais receitas consideradas nas bases de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, quando da liquidação da correspondente operação.

Nesse ponto faz-se necessário esclarecer o alcance de tal modificação.

Os regimes de escrituração contábil para fins fiscais, bem como as bases de cálculo dos tributos são determinadas pela legislação de regência de cada um.

No caso tanto do PIS quanto da COFINS, determina o artigo 3º:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
COD. DE REG. FISC. DO ORIGINAL
Bras. 30/06/105
VISTO

Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

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.

Aplicada a legislação do Imposto de renda, subsidiariamente, ao PIS tem-se que a contabilização das receitas podem se dar de duas formas: pelo regime de competência ou pelo regime de caixa.

O Parecer Normativo CST nº 58/77, DOU de 12/09/1977, no subitem 4.3 refere-se ao regime de competência como “aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.”

Assim também, verifica-se tal conceituação na doutrina contábil. Segundo Gonçalves e Baptista¹⁶, a contabilidade apresenta, basicamente três regimes de apuração de resultados: a) econômico ou com base na competência dos exercícios; b) de caixa (ou financeiro) e c) misto. Aduzem que este último regime só tem importância no estudo da contabilidade pública.

Quanto aos dois outros regimes, assim os definem:

Pelo REGIME DE CALXA, o registro dos fatos contábeis deve ser feito no momento em que os valores correspondentes são PAGOS ou RECEBIDOS.

Pelo REGIME DE COMPETENCIA as receitas e despesas devem ser reconhecidas no período em que efetivamente ocorrem e não no momento em que são pagas ou recebidas.

E concluem, quanto ao regime de competência: “O que importa é a ocorrência do fato econômico gerador do registro contábil e não o pagamento ou recebimento de numerário. O REGIME ECONÔMICO está hoje consagrado tanto pela legislação societária quanto pela fiscal.”

De fato, os artigos 177 e 187 da Lei 6.404, de 15/12/1976, assim determinam:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

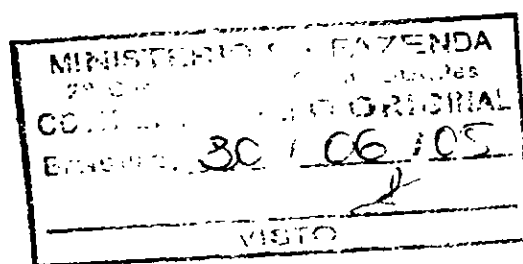
III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º);

¹⁶ GONÇALVES. Eugênio Celso. BAPTISTA. Antônio Eustáquio. Contabilidade Geral. São Paulo: Atlas, 1994, p. 95 e 96



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841



2º CC-MF
Fl.

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. “ (Destaques inseridos).

Retornando ao centro da divergência, após a transcrição de tantos conceitos e preceitos legais, o artigo 30 da MP referenciada, em razão das distorções constatadas a partir da vigência e eficácia do art. 9º da Lei nº 9.718/98, modificou o regime de escrituração das variações monetárias em foco do regime de competência para o regime de caixa, ou seja, “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 [...] da contribuição para o PIS [...] quando da liquidação da correspondente operação.”

Entretanto, permitiu que o contribuinte optasse pelo regime de competência, se assim lhe aprouvesse, consoante § 1º, reprisado:

§ 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.

Porém, condicionou a aplicação do regime de competência a todos os tributos que menciona no caput do artigo.

A própria recorrente afirma a opção pelo regime de competência nos anos de 2000 e 2001. Ao contrário do afirmado na defesa, é totalmente relevante o regime contábil adotado, sob pena de transformar em letra morta todos os comandos legais acima reproduzidos.

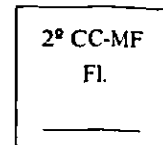
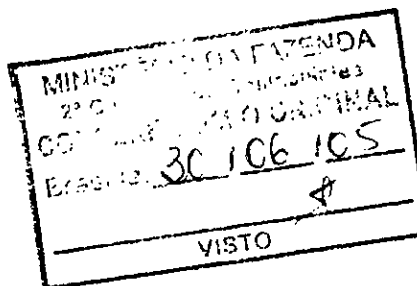
É o regime contábil adotado, a critério da recorrente, é que determina a forma de tributação da contribuição.

O § 3º do art. 30, reforçando o entendimento aqui esposado, determina que “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.”

São de clareza solar as regras contidas nos dois artigos da MP. Inexorável a forma de tributação aplicada pela fiscalização.

Dito de outra forma, se a recorrente adota o regime previsto na norma do artigo 30, considera realizada a receita *quando da liquidação da correspondente operação*.

②



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

Exercendo a opção da norma do § 1º do artigo 30, considera realizada a receita no momento em que nasce o direito ao rendimento, independentemente de sua realização em moeda.

Contabilmente falando, o conceito de receita, retirado da obra de Sérgio de Iudícibus¹⁷, é pertinente, conforme se observa abaixo:

"Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um aumento concomitante do ativo e no patrimônio líquido considerado separadamente da diminuição do ativo (ou acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita"

Em que pese os argumentos trazidos aos autos, nenhum deles tem força normativa, visto que não se fundamentam em texto legal. Tal expressão somente serve para justificar o raciocínio da recorrente de que não há receita cambial antes do vencimento da obrigação, tendo as contas ativas e passivas que sofrem variação cambial somente ajustes, sem existir receita, até que venha a liquidação do direito ou obrigação em moeda estrangeira.

Ocorre, que este raciocínio visa transformar o regime de competência, que a recorrente adotou durante todo o período que foi lançado, em regime de caixa, ou seja, o litigante tenta obter as vantagens dos dois sistemas de apuração de resultado do exercício ao mesmo tempo, sem considerar as desvantagens.

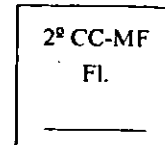
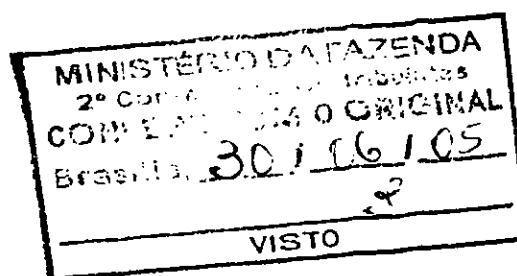
Caso a recorrente quisesse adotar o regime de caixa, bastaria ter utilizado deste regime de apuração, conforme autorizam os arts. 30 e 31 da MP nº 1.858-10/99, de outubro de 1999. Porém, não utilizou o regime de caixa, preterindo-o ao regime de competência, o que pode-se inferir deve ter ocorrido com os demais tributos citados no *caput* do art. 30, posto que o seu parágrafo único vincula a adoção do mesmo regime contábil para todos os tributos que cita. Por isso, deve se adequar às consequências decorrentes do sistema de apuração de resultado adotado.

Pelo regime de competência na apuração do resultado do exercício, nos moldes dos arts. 177 e 187, §1º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, as mutações patrimoniais (débitos e créditos) são apuradas independente do recebimento ou pagamento de obrigações e direitos, bastando que haja a variação jurídica/econômica que afete a conta patrimonial e, por decorrência, a conta de resultado, dentro do período de apuração pré-determinado, constituindo-se as receitas contabilizadas por esse regime contábil em **receita auferida**.

No caso das variações cambiais, sempre que houver uma variação cambial positiva, que foi denominada na norma como variação ativa, decorrente do aumento de uma conta do ativo indexada em moeda estrangeira, sem um aumento no passivo ou diminuição de outra conta do ativo, ou decorrente da diminuição de uma conta do passivo indexada em moeda estrangeira, sem diminuição do ativo ou aumento do passivo, haverá uma receita – conta credora, que será refletida na demonstração do resultado do exercício.

Esta variação positiva já foi normatizada pela pelo art. 9º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, já transcrito acima, recebendo a denominação de receita financeira.

¹⁷ IUDÍCIBUS. Sérgio. "Teoria da Contabilidade", 4ª Edição, São Paulo: Ed. Atlas, 1997, pág. 55,



Processo nº : 10580.008303/2001-30
Recurso nº : 123.190
Acórdão nº : 203-09.841

No caso em concreto, deve-se considerar somente os créditos na conta de resultado do exercício decorrentes da variação cambial ou econômica positiva, pois os débitos desta variação cambial dentro do próprio mês e em outros meses não devem ser deduzidos, visto que não há previsão legal no PIS e na COFINS autorizando tal procedimento, sendo que a legislação sobre exclusão e isenção é interpretada literalmente, nos termos do art. 111, *caput* e incisos, do Código Tributário Nacional. Assim, não cabe a este Colegiado analisar a justiça ou não dos mandamentos legais (Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e MP nº 2.158-35, de 08 de agosto de 2001), somente cumpri-los.

Por todo o exposto, não entendo aplicável a forma híbrida adotada pela recorrente, de contabilizar pelo regime de competência e efetuar exclusões próprias do regime de caixa, posto que este último é que se reporta à variação monetária efetivamente realizada, como consta da modificação introduzida pelo art. 30 da MP, onde se traduz a expressão “efetivamente realizada” como a liquidação do direito ou obrigação.

Quanto às alegações acerca do conceito de receita, a própria norma regente da contribuição determina a sua abrangência e o seu alcance, consoante § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, bem como as exclusões possíveis de serem efetivadas através do § 2º do mesmo artigo.

Quanto aos consectários legais, não há reparos a introduzir nos fundamentos apostos na decisão recorrida porquanto arrimados em lei vigente.

Em razão do exposto, esta Câmara votou no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que:

1. seja efetuada a apuração da base de cálculo do PIS durante todo o ano de 1999 considerando-se o regime de competência para as variações monetárias ativas aqui tratadas;

2. sejam excluídas das bases de cálculo, no período de outubro a dezembro de 1999, concomitantemente à apuração pelo regime de competência, as parcelas excedentes das variações monetárias efetivamente realizadas ocorrida nos meses de fevereiro a dezembro de 1999, consoante o comando do art. 31 da MP 1.858-10/99, para o que deverão ser consideradas as operações neles liquidadas;

3. manter o lançamento relativo ao período compreendido entre 2000 e 2001; e

4. manter os consectários legais aplicados conforme legislação de regência.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA