



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 10640.002805/2004-48  
**Recurso nº** 155.121 Voluntário  
**Matéria** Auto de Infração da Cofins (regimes cumulativo e não cumulativo)  
**Acórdão nº** 203-13.515  
**Sessão de** 05 de novembro de 2008  
**Recorrente** COMPANHIA INDUSTRIAL CATAGUASES  
**Recorrida** DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

**REGIME DA CUMULATIVIDADE. VARIAÇÕES CAMBIAIS  
ATIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. ALARGAMENTO DA  
BASE DE CÁLCULO. DECISÃO DO STF  
ESPECIFICAMENTE DIRIGIDA À AUTUADA.  
CONCOMITÂNCIA. SÚMULA Nº 1.**

Não se conhece do recurso na parte em que o mesmo contesta a incidência da contribuição sobre o montante das variações cambiais ativas, visto que as mesmas, por serem espécie do gênero Receitas Financeiras, estão compreendidas no alargamento da base de cálculo trazido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, considerado inconstitucional em decisão expressa do STF em ação ordinária movida pela própria Recorrente, o que, caracterizou a sua renúncia à instância administrativa.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITAS DE  
VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. BASE DE CÁLCULO.**

Tendo a autuada optado pelo reconhecimento das variações cambiais segundo o regime de competência, é de assim considerar os seus efeitos para fins de determinação da base de cálculo da contribuição.

**VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. RECEITAS  
DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE  
CONSTITUCIONAL. NÃO CABIMENTO.**

O disposto no inciso I, do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal trata da imunidade das receitas decorrentes de exportação, compreendidas as receitas de vendas de mercadorias e de serviços e não as variações cambiais ativas, que, mesmo

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 16/01/09

Mário Cusinato de Oliveira  
Mat. Slape 91650

sendo originárias de operações de exportação, decorrem do contrato de câmbio correspondente.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA NO MERCADO INTERNO. APROVEITAMENTO.

Tendo sido reconhecido o caráter de insumo dos bens adquiridos pela empresa, é de se permitir o aproveitamento do crédito na sua totalidade, descabida a glosa parcial por supostamente terem sido adquiridos no exterior.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso no sentido de que toda a receita auferida pelo contribuinte constitui a receita da sociedade, fazendo parte da base de cálculo da exação. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Quanto à tributação das variações cambiais sob o regime da cumulatividade, por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso, em face da opção pela via judicial. Quanto à aquisição de cilindros, por unanimidade de votos, em reconhecer o seu direito de aproveitar a totalidade dessas aquisições. Fez sustentação oral pela Recorrente, a Dra. Anete Mair Maciel Medeiros, OAB-15.787-DF.

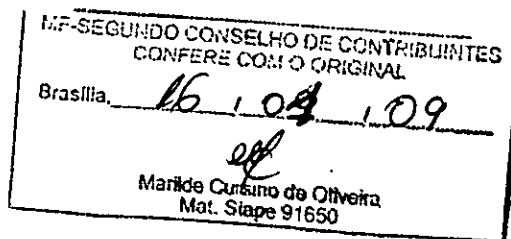
  
GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO


Presidente

  
ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, e José Adão Vitorino de Moraes.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>16</u> / <u>01</u> / <u>09</u>
 Marilde Curstio de Oliveira Mat. Siapo 91650

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração cientificado ao sujeito passivo em 06/12/2004, lavrado para a constituição de crédito tributário relativo a Cofins dos meses de agosto, outubro e dezembro de 2000, janeiro, março, junho, outubro, novembro e dezembro de 2001, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, e janeiro de 2004, todos sob o regime da cumulatividade, e dos meses de fevereiro a julho de 2004, todos sob o regime da não-cumulatividade, no valor de R\$ 1.586.049,23, nele incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora.

De acordo com o esmerado *Relatório Fiscal* de fls. 9/14, a matéria tributável relacionada ao regime da cumulatividade se refere às variações cambiais ativas que haviam sido excluídas da base de cálculo por parte da autuada, e as matérias tributáveis relacionadas ao regime da não cumulatividade decorrem das glosas dos créditos então considerados pela autuada como *insumos* para a apuração do valor devido em cada mês da contribuição, e se referem a *aquisições de algodão junto a pessoas físicas*, bem como a *aquisição de cilindros*.

Na não menos esmerada peça impugnatória a autuada acata a glosa dos créditos relacionados às aquisições de algodão junto às pessoas físicas, por, segundo ela, não ter se aproveitado de tais créditos para redução do saldo da contribuição a pagar, porém, não aceita a inclusão na base de cálculo do valor das receitas financeiras decorrentes das variações cambiais ativas e tampouco a glosa dos insumos, relacionados à aquisição de cilindros utilizados na elaboração de seus produtos.

Sobre as variações cambiais, a Impugnante, didaticamente, explicita a sua origem em suas operações, inclusive, se valendo de exemplos numéricos, para afirmar que somente quando da liquidação da operação, envolvendo um direito ou uma obrigação, é que a contrapartida da variação cambial haveria de ser reconhecida; antes, trata-se de mera expectativa de ganho ou de perda. Considera que é preciso fazer a distinção entre o que representa um efetivo ingresso de nova riqueza em seu patrimônio daquilo que representa uma mera recuperação de despesas ou mera reversão de provisões, o que estaria fora do campo de incidência da contribuição, a teor do disposto no artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.718, de 1998<sup>1</sup>. Admite que as receitas que ultrapassaram o que chama de provisões anteriormente registradas não foram consideradas como *reversões de provisões/recuperações de despesas*, mas sim efetivos ingressos de receitas e, como tal, sofreram a incidência da contribuição.

Além disso, considera que as variações cambiais ativas, por estarem umbilicalmente relacionadas com os contratos de exportação que lhe deram origem, estão

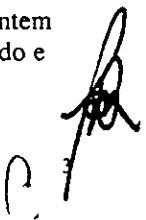
<sup>1</sup> Art. 3º. (...)

(...)

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

(...)

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



Brasília, 16 / 01 / 09

  
Marilda Cursivo de Oliveira  
Mat. Slape 91650

CC02/C03  
Fls. 367

isentas da contribuição por força do disposto no artigo 14, II, § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que se refere às "*receitas da exportação de mercadorias para o exterior*", não incidência essa que ganhou o *status* de imunidade, em face da edição da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que alterou o artigo 149 da Constituição Federal, passando a dispor que não deverão incidir as contribuições sociais sobre "*as receitas decorrentes de exportação*", regramento esse que foi mantido pela Lei nº 10.637, de 2002. Nesse sentido, ou na direção de seu entendimento, colaciona decisões judiciais do TRF da 3ª Região, do STJ e do STF.

Já em relação à glosa dos *insumos*, mais especificamente, às aquisições de *cilindros de níquel utilizados na estamparia dos tecidos* que fabrica, a autuada trouxe laudo e fotografias para demonstrar que os mesmos se desgastam em razão do contato direto com os produtos em fabricação. À fl. 235, consta um "Laudo Técnico" firmado por analista de produção, atestando que os cilindros são utilizados no processo industrial e que se desgastam rapidamente durante o processo de fabricação dos tecidos. À fl. 236, há uma pequena amostra do cilindro e do tecido que com ele entra em contato. Às fls. 239/257 encontram-se fotos dos cilindros, desde a sua aquisição, passando pela forma com o que o mesmo é utilizado, até o seu descarte.

Documento firmado pelo Patrono da empresa com data de 12/04/2006, pede o cancelamento do débito relacionado à exigência da Cofins, em face de ter o Supremo Tribunal Federal julgado em seu favor, com decisão transitada em julgado no dia 6/03/2006<sup>2</sup>, a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins

Atendendo à determinação da 6ª Turma da DRJ I do Rio de Janeiro/RJ, o Auditor-Fiscal responsável pela lavratura do auto de infração, elaborou planilha evidenciando os valores das glosas efetuadas por conta das aquisições de insumos junto às pessoas físicas e por conta das aquisições dos *cilindros*.

A 6ª Turma da DRJ I do Rio de Janeiro/RJ, acatou parte da argumentação da Impugnante e determinou a exclusão da matéria tributável relativa à aquisição dos *cilindros* utilizados na produção voltada para o mercado interno. Sua decisão restou assim ementada:

*Acórdão DRJ Nº 12-16564 de 2007*

*Contribuição para a Cofins.*

*COFINS. VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da Cofins e, se tributadas pelo regime de competência, conforme opção do contribuinte, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes. COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. ISENÇÃO. A isenção das receitas de exportação do pagamento da Cofins não alcança as correspondentes variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo daquela contribuição. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO DE INSUMOS. Geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao*

<sup>2</sup> Recurso Extraordinário 438.354-3/MG.



*novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos os demais casos. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO. Correto lançamento de COFINS com base na Lei 9.718/98, objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF na via incidental, eis que referido recurso extraordinário é desprovido de efeito erga omnes, em face da inexistência de Resolução do Senado Federal visando a suspender a execução da indigitada lei.*

*Lançamento procedente em parte*


No Recurso Voluntário, a autuada contesta o argumento utilizado pela DRJ de que, *verbis*, "a mencionada decisão do STF não é dotada de efeito vinculante para a Administração Pública, na medida em que foi prolatada na via difusa do controle de constitucionalidade", visto que, reafirma, fora ela própria a litigante nos autos da Ação Ordinária nº 2000.38.00.016373-2, no sentido de ver reconhecida a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins. Assim, com base na referida sentença, repisa o pedido para que seja cancelada a autuação em relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2002.

Em seguida, faz a ressalva de que, apesar de a decisão recorrida ter afirmado que as receitas de variação cambial só foram objeto de lançamento da Cofins no período em que vigia a Lei nº 9.718, de 1998; na verdade, diz ela, houve a cobrança a esse título para o período já sob a égide da Lei nº 10.833, de 2003, mais especificamente, no mês de fevereiro de 2004, conforme demonstrativo que elabora à fl. 309. E, em sendo assim, isto é, estando tal período fora do alcance dos efeitos da decisão judicial que lhe fora favorável no STF, repete os argumentos já expendidos na peça impugnatória acerca do seu entendimento quanto à imunidade das receitas de variação cambial, por decorrerem as mesmas de receitas de exportação, bem como de que as mesmas são, na verdade, receitas meramente escriturais, que não se incorporam ao seu patrimônio e, que, portanto, não podem ser consideradas na base de cálculo da contribuição.

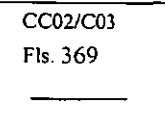
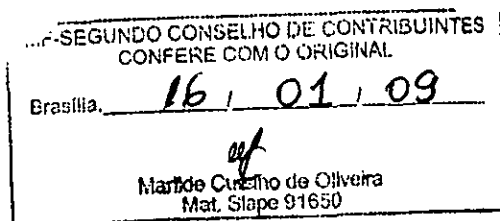
Com relação à glosa dos insumos, se insurgiu contra a forma de cálculo adotada pela instância de piso para determinar os valores a serem excluídos do auto de infração, pois entende que deveria lhe ter sido restituído todo o crédito glosado pela fiscalização, e não apenas as aquisições de cilindros voltadas para o mercado interno. Para demonstrar a procedência de seu argumento, elabora minucioso quadro demonstrativo à fl. 322, onde aponta uma diferença de crédito em seu favor, da ordem de R\$ 14.223,06 que deixou de ser reconhecida pela DRJ.

Às fls. 324/356, anexou cópia da Ação Ordinária que ajuizou, Processo nº 200338000163732, bem como às fls. 357/360, a Decisão do STF acima já referenciada, com a sua certidão de trânsito em julgado.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16, 01, 09
	
Marildo Cursino da Oliveira Mat. Slape 91650	

P. 5 



## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 03/03/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 02/04/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

### Variações Cambiais Ativas

Certamente a DRJ não observou que a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 438.354-3/MG, transitada em julgado no dia 6/03/2006, tinha como autora da ação a própria Recorrente<sup>3</sup>, de maneira que o seu efeito vinculante a ela é inexorável, e, como visto, atinge parte da matéria tributável ora em discussão.

É que, sendo as variações cambiais ativas, a meu ver, uma espécie do gênero "receitas financeiras", e, sendo as receitas financeiras um tipo de receita cuja incidência do PIS/Pasep e da Cofins restou afastada pelo STF, por conta da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que promoveu o alargamento da base de cálculo, qualquer discussão que se trave sobre o conceito de receitas, sobre o regime a ser adotado, sobre a imunidade etc., se mostra totalmente estéril, ao menos, em relação ao período da autuação que esteve sob o regramento da Lei nº 9.718, de 1998.


Mas, diferentemente da postulação da Recorrente, no sentido de que devemos cancelar o lançamento na parte em que o mesmo se relaciona ou que esteja vinculado aos efeitos da decisão do STF acima mencionada, e, não obstante a força de tal decisão, entendo que restou caracterizada a **concomitância de objeto**, e, a teor da Súmula nº 1, aprovada na Sessão Plenária do Segundo Conselho de Contribuintes em 18/09/2007, publicada no DOU de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28, isto importou em renúncia às instâncias administrativas, já que houve a propositura, pelo sujeito passivo de ação judicial, antes (ou depois, não importa) do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

Assim, não conheço do recurso na parte em que o mesmo tratou das receitas de variações cambiais em relação aos meses de agosto, outubro e dezembro de 2000, janeiro, março, junho, outubro, novembro e dezembro de 2001, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, e janeiro de 2004.

Para os períodos de apuração já sob a égide da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, portanto, no regime da não-cumulatividade, em que a fiscalização logrou incluir na base de cálculo da contribuição as receitas de variações cambiais ativas, a Recorrente se vale de dois argumentos principais: o de que as receitas de variações cambiais são meramente escriturais e só representam ingresso patrimonial ao final da operação da qual decorrem, e o de que, não obstante isso, estão protegidas da incidência da contribuição em face de dispositivo constitucional que trata da imunidade das operações decorrentes da exportação, operações

<sup>3</sup> Esta informação já fora prestada pela empresa durante os trabalhos de auditoria fiscal, a teor do documento acostado à fl. 52.

6

...-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 16 / 01 / 09  
  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

essas às quais as variações cambiais estão umbilicalmente ligadas, ressaltando, ainda, que o dispositivo constitucional no qual se escora – o art. 149, § 2º, I – deve ser interpretado de forma mais extensiva.

Com a devida vênia, e sabendo da controvérsia existente sobre a matéria, inclusive neste Colegiado, divirjo da Recorrente.

Inicialmente, é preciso ressaltar que, extrapolando-se da discussão a questão que envolve a alegada imunidade das receitas de variação cambial pelo fato de serem as mesmas decorrentes das operações de exportação, que será enfrentada logo mais adiante, a Recorrente não contesta o fato de que uma variação cambial efetivamente realizada ao final do contrato do qual seja decorrente – digamos, em face da desvalorização da moeda estrangeira ao qual esteja atrelada uma exigibilidade - é uma receita financeira, e, como tal, está sujeita à incidência da contribuição. Isso pode ser verificado nos itens 17 a 19 e 26 de sua peça impugnatória (fls. 181, 182 e 184), repetidos no seu Recurso Voluntário.

Assim, o inconformismo da Recorrente tem origem nos efeitos que as oscilações da moeda estrangeira, para baixo e para cima, provocam em seus direitos e em suas obrigações, de maneira que só deveriam ser consideradas como receitas de variação cambial ativa aquelas que, efetivamente, representassem ganhos, ingressos em seu patrimônio, o que ocorreria somente em relação ao montante que excedesse às perdas auferidas, e, mesmo assim, somente quando da liquidação da operação. Em outras palavras, não admite que uma mera expectativa de receita, que é o que pode ocorrer durante cada um dos meses de vigência de um contrato que envolve taxa de câmbio, sofra a incidência da contribuição.

Elabora um exemplo em que, ao longo de doze meses de vigência de um contrato de empréstimo, a moeda estrangeira oscila de tal maneira que, a prevalecer o entendimento do Fisco, sofreria a incidência da contribuição em todos os meses em que tal oscilação representasse um ganho (diminuição do passivo, provocada pela desvalorização da moeda estrangeira), sem, entretanto, que fossem consideradas as perdas (aumento do passivo, provocadas pela valorização da moeda estrangeira). Essas "perdas", a Recorrente as trata como "provisões" que deveriam ser consideradas na exclusão da base de cálculo mensal da contribuição, a teor do disposto na letra *b* do inciso V, do § 3º, do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que exclui da base de cálculo as *"reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem o ingresso de novas receitas, (...) que tenham sido computados como receita"*.

Particularmente, não vejo como deixar de reconhecer a coerência do raciocínio desenvolvido pela Recorrente, que, de forma bastante didática, expôs a sua angústia diante do tratamento tributário dado pelo legislador ao PIS/Pasep e à Cofins em face das receitas de variações cambiais. Tem toda a razão a Recorrente quando demonstra que a incidência da contribuição se dá sobre as variações positivas sem que se leve em conta as negativas, não obstante, ao final do contrato, possa, até, ocorrer que os ganhos sejam menores que as perdas.

Esquece-se, porém, a Recorrente que, por outro lado, essa aparente "injustiça fiscal" só é infligida àqueles contribuintes que, abrindo mão da faculdade de considerar os efeitos da variação cambial ativa somente quando da liquidação de seus contratos, optam, **por conta própria**, pela consideração de tais efeitos segundo o regime de competência, ou seja, à medida que os mesmos forem (mensalmente) ocorrendo.

Brasília, 16 / 01 / 09

Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 371

Assim, até a edição da Medida Provisória nº 1.858-10/99, de 26/10/99, as variações monetárias ativas eram tratadas como receitas financeiras e integravam a base de cálculo segundo o regime de competência, até em obediência aos dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976<sup>4</sup>. Porém, com a edição desta medida provisória, podiam passar a ser reconhecidas quando da liquidação da operação da qual se originou, ou pelo regime de competência, conforme se verifica no art. 30 desta Medida Provisória, que, após sucessivas reedições, transformou-se na citada MP nº 2.158-35/2001.

No caso, foi a própria Recorrente que optou por reconhecer tais receitas de modo precário ou temporário, visto que, em vez de adotar a regra contida no *caput* do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (regime de caixa), preferiu a do § 1º do mesmo dispositivo, ou seja, o regime de competência. É o que consta de sua declaração expressa constante do documento de fl. 115, *verbis*:

*"Companhia Industria Cataguases, (...) DECLARA, (...), que utiliza o REGIME DE COMPETÊNCIA para proceder à apuração de todos os impostos federais a que está sujeita". (destaques do original)*

Vejamos agora o que dizem aquelas regras:

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

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

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

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

E por que não se escolheu o regime de caixa, que somente considera o ganho efetivo para fins de incidência da contribuição, regime esse que ira ao encontro dos anseios da Recorrente?

A resposta é simples: porque o regime de competência, além de ser o regime recomendado às companhias que tem suas ações negociadas na Bolsa de Valores, como é o caso da Recorrente<sup>5</sup>, permite que a empresa reconheça e aproprie suas despesas

<sup>4</sup> Art. 187. (...)

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

a) as 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."

<sup>5</sup> Informação por mim colhida junto ao site da Bovespa ([www.bovespa.com.br](http://www.bovespa.com.br)).

P 8

Brasília, 16 / 01 / 09

  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

CC02/C03

Fls. 372

independentemente de sua realização, o que pode propiciar o auferimento de um resultado menor para fins de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, em face de reconhecimento de suas despesas operacionais. Assim, esse, indubitavelmente, é a forma de registrar todos os fatos econômicos vivenciados pelas empresas no seu dia a dia, de maneira que seus demonstrativos contábeis podem ser levantados a qualquer tempo que serão capazes de evidenciar claramente a sua situação patrimonial, especialmente em face de seus compromissos e direitos, ainda que não liquidados e envolvendo longos prazos. Além disso, dispõe o artigo 184 da Lei nº 6.404/76 (Lei das sociedades anônimas), que, "*No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios: (...) II – As obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço; (...)*". E, no lado do ativo, está lá o artigo 183, na parte final do seu inciso I a dispor que "*(...) e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos*".

Agora, o que não é admissível é que se usem os dois regimes de escrituração – de caixa e o de competência – de acordo com os interesses fiscais da pessoa jurídica.


Mas, ainda que não argumentado pela Recorrente, e por se tratar de tema que freqüentemente é suscitado por parte de alguns contribuintes que recorrem a este colegiado, afasto a possibilidade de que o enunciado do *caput* do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, acima transcrito, esteja se referindo apenas à forma de apuração da contribuição, ou seja, poderia a empresa escriturar a variação cambial em sua contabilidade pelo regime de competência, mas, para fins de determinação da base de cálculo, poderia fazê-lo segundo o regime de caixa.

Embora deva se admitir da ambigüidade que o dispositivo sugere, a interpretação do referido dispositivo não pode ser outra senão a de que é na escrituração contábil da pessoa jurídica deva ser retirada ou colhida a informação acerca dos montantes que formam a base de cálculo da contribuição, ou seja, não há que se falar em base de cálculo da contribuição que não esteja contabilizada.

Portanto, tendo a Recorrente optado pela apuração e escrituração de seus resultados com as variações cambiais segundo o regime de competência, deve submetê-los sob o mesmo regime para fins de apuração da base de cálculo da contribuição, conforme assim o determina o § 1º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Voltando nossa atenção agora à outra parte da argumentação da Recorrente, já posso justificar o porque de minha rejeição ao seu apego ao referido dispositivo da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que trata da exclusão da base de cálculo das "*reversões das provisões*", pois a receita de variação cambial ativa não se configura em reversão alguma, muito menos de qualquer provisão, já que, o aumento numa conta de obrigação, por conta da valorização da moeda estrangeira, se dá na própria conta dessa exigibilidade e não em uma conta específica de "Provisão", a qual, a propósito, se presta a acolher os registros das obrigações que estão na dependência de eventos futuros e incertos, como, por exemplo, a provisão que se faz para o caso de não se receber os valores das vendas de produtos.

Ora, também sobre esse tipo de operação – vendas a prazo – ronda o espectro da temporariedade e da precariedade da receita, visto que, como os demais direitos e obrigações, são eventos que estão na dependência de acontecimentos futuros, ou seja, podem ser

  
9

adimplidas, ou não. Mas, isso não se lhes retira o efeito que provocam no patrimônio da empresa, qual seja, o de ver reconhecidas as respectivas receitas e despesas nas quais incorreram, ainda que não tenham sido realizadas. E, até o momento, não existe dispositivo legal algum permitindo que seja excluída da base de cálculo o montante das vendas não recebidas, exceção feita ao caso de se ter constituído uma provisão específica neste sentido, a teor do enunciado da já referida letra *b* do inciso V, do § 3º, do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003<sup>6</sup>. Vejamos o posicionamento da Segunda Turma do STJ a respeito das vendas a prazo não adimplidas<sup>7</sup>:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. "VENDAS INADIMPLIDAS". EXCLUSÃO. EQUIPARAÇÃO COM VENDAS CANCELADAS.*

*EQÜIDADE. ART. 108, § 2º, DO CTN.*

*1. Incide o PIS e a COFINS sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, aí incluídos os valores de "vendas a prazo" que, embora faturados, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa devido à inadimplência dos compradores.*

*2. O art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/98 estabelece as deduções autorizadas da base de cálculo do PIS e da COFINS, nele não se incluindo o de "vendas inadimplidas".*

*3. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro regime, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento, vale dizer, da concretização do negócio jurídico, e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente àquela operação.*

*4. Se a lei não excluiu as "vendas inadimplidas" da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, não cabe ao intérprete fazê-lo por equidade, equiparando-as às vendas canceladas. O art. 108, § 2º, do CTN é expresso ao dispor que "o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido".*

*5. No cancelamento da venda ocorre o desfazimento do negócio jurídico, o que implica ausência de receita e, conseqüente, intributabilidade da operação. O distrato caracteriza-se, de um lado, pela devolução da mercadoria vendida, e de outro, pela anulação dos valores registrados como receita.*

*6. Embora da inadimplência possa resultar o cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a chamada "venda inadimplida", caso não seja a operação efetivamente cancelada,*

<sup>6</sup> Art. 3º (...)

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

I - (...)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, (...) que tenham sido computados como receita.

<sup>7</sup> REsp 953.011/PR, DJ 08/10/2007, p. 255.

Brasília, 16 / 01 / 09

Marilce Curamo de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

CC02/C03  
Fls. 374

*importa em crédito para o vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato imponible das contribuições ao PIS e à COFINS.*

*7. Recurso especial não provido.*

Quanto à alegada imunidade das receitas de variações cambiais ativas para fins de incidência da contribuição, também não vejo procedência nos argumentos da Recorrente.

A Recorrente entende que às variações cambiais ativas decorrentes de vendas de mercadorias para o exterior devam ser excluídas da incidência da Cofins em face do disposto no parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição Federal. Vejamos, pois o teor do referido dispositivo:

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

*I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.*

Por conta disso, entende a Recorrente que a receita de variação monetária havida em face de uma operação de exportação é dela consequente, e que, portanto, está incluída na imunidade constitucional.

Ora, o que o constituinte pretendeu deixar imune à incidência da contribuição foram as vendas decorrentes do ato de exportar para o exterior, mas tão somente o produto das vendas das mercadorias, e não quaisquer outros valores monetários dela decorrentes. É que, como sabemos, existem, por exemplo, receitas decorrentes de vendas no mercado interno, de modo que a expressão "*decorrentes de exportação*" utilizada no texto constitucional serve justamente para diferenciá-las das vendas para o exterior. Assim, a variação cambial ativa, mesmo existindo por conta de uma operação de venda para o exterior, é decorrente, é consequente do contrato de câmbio celebrado, não podendo ser considerada como uma receita de exportação propriamente dita, o que a mantém fora do abrigo da imunidade constitucional.

Em face do exposto, deve ser considerada na base de cálculo a totalidade das receitas de variação cambial ativa incorrida mensalmente, em face do regime de competência.

### **Insumos**

Conforme visto acima, a instância de piso, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal, reconheceu como válido o aproveitamento de créditos decorrentes das aquisições de cilindros, para fins de dedução do valor da contribuição devida no mês.

Porém, segundo a Recorrente, ao reconhecer tal direito, a DRJ, equivocadamente, o fez em montante parcial, já que, no valor da exigência que restou mantida, existe uma parte ainda relacionada à glosa das aquisições de cilindros.

A Recorrente está com a razão.

Inicialmente, lembre-se aqui que a glosa efetuada pelo Fisco em relação ao insumo "cilindros" se deu apenas por não considerá-los como insumo propriamente dito e não por terem sido adquiridos no mercado externo.

Salvo melhor juízo, a instância de piso foi vítima das armadilhas que nos reservam o emaranhado, às vezes incompreensível, até mesmo para quem milita na área há anos, das normas que tratam do regime da não cumulatividade.

Ocorreu que, graças à louvável preocupação do Auditor-Fiscal responsável pela autuação em demonstrar cada detalhe, cada rubrica que compõe a base de cálculo mensal da contribuição – no que, felizmente para nós todos, agiu corretamente – a planilha por ele preenchida e que fundamentou a autuação informa – e, aqui, tomemos como exemplo a do mês de julho de 2004, à fl. 35 – a maneira como apurou os créditos originados de insumos empregados na exportação. E essa separação é necessária em face do dispositivo expresso contido no § 1º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que permite que sejam aproveitados os créditos decorrentes das aquisições de insumos mesmo quando a empresa efetuar vendas para o exterior, estas fora do campo de incidência da contribuição. Assim, tendo a pessoa jurídica efetuado vendas no mercado interno (sujeita à incidência da contribuição) e vendas no mercado externo (não sujeitas à incidência), poderá estabelecer uma proporção e aplicá-la sobre o montante de todos os insumos adquiridos (e empregados na produção dos produtos vendidos), de modo a apurar o tal "crédito decorrente das exportações".

Nesse mês de julho tomado como exemplo tivemos que, do total de vendas, 39,03% foram para o exterior, e 60,97% se destinaram ao mercado interno, de maneira que tais percentuais foram aplicados sobre o montante dos insumos adquiridos e utilizados na produção, obtendo-se, conseqüentemente, o referido crédito originado de insumos empregados na exportação.

Mas, observe-se, que o fato de se ter desmembrado o valor das aquisições dos insumos em duas partes (mercado interno e exportação) nada tem a ver com a restrição imposta pelo disposto no inciso I do § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003<sup>8</sup>, que não permite o aproveitamento de crédito de bens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. E aqui, aproveito para reproduzir o texto da decisão da DRJ à fl. 289 que bem reflete o momento do seu equívoco:

*"Dessa forma, pode-se concluir que, os valores referentes à aquisição dos cilindros de fornecedores pessoas jurídicas domiciliadas no país devem ser considerados créditos para apuração da contribuição a pagar, na forma da legislação em vigor". (grifos meus)*

Ora, em nenhuma parte deste processo se menciona que os cilindros tivessem sido adquiridos no exterior; ao contrário, já que de acordo com a nota fiscal de aquisição que a Recorrente fez juntar, por amostragem, à fl. 258, os referidos insumos são fabricados em Piracicaba/SP. Além disso, conforme mencionei no início, a glosa efetuada pelo Fisco em relação aos cilindros fora motivada, exclusivamente, pelo fato de os mesmos não terem sido considerados como insumos, ou seja, nada que estivesse relacionada à sua origem.

Assim, também deve ser reconhecido à Recorrente o direito de se utilizar da totalidade dos créditos relacionados às compras de cilindro (insumos), conforme os valores que constam do documento de fl. 170, de maneira que devem ser excluídos da autuação os valores

<sup>8</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País:

(...).

  
12


mensais constantes da coluna "Diferença a Restituir" (sic) da planilha elaborada pela Recorrente à fl. 322, cuja soma atinge a R\$ 14.223,06.

### Conclusão

Em face de todo o exposto, não conheço do recurso na parte em que o mesmo se refere à tributação das variações cambiais sob o regime da cumulatividade, em face da concomitância de objeto, e, na parte conhecida, que trata do período abrangido pelo regime da não cumulatividade, dou provimento parcial apenas em relação aos insumos (aquisição de cilindros), para reconhecer o seu direito de aproveitar a totalidade das aquisições.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2008

  
ODASSI GUERZONI FILHO 

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	16 / 01 / 09
 Marildo Gersino da Oliveira Mat. Supl. 01650	