



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.001445/2003-18
Recurso nº 326.958 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.272 – 1ª Turma Especial
Sessão de 14 de setembro de 2009
Matéria AÇÃO JUDICIAL VARIAÇÃO CAMBIAL
Recorrente HOSPITAL MATER DEI S/A
Recorrida DRJ/BELO HORIZONTE - MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/04/1999, 01/07/1999 a 31/07/1999,
01/09/1999 a 30/09/1999, 01/11/1999 a 31/12/1999

PIS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

Os valores referentes à variação cambial, no ano de 1999, devem compor a base de cálculo do PIS, adotando-se o regime de competência, na qualidade de receitas financeiras.

CONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELA VIA JUDICIAL.

Tendo o contribuinte optado pela via judicial para discutir a constitucionalidade de norma específica, a ele se aplica a respectiva decisão transitada em julgado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

MAGDA COTTA CARDOZO - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 29 de setembro de 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andréia Dantas Lacerda Moneta, Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente), Robson José Bayerl (Suplente) e Magda Cotta Cardozo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ recorrida, abaixo transcrito:

“Lavrou-se contra o contribuinte acima identificado o presente Auto de Infração (fls. 04/07), relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, totalizando um crédito tributário de R\$ 4.283,42, incluindo multa e acréscimos regulamentares, correspondente aos períodos de 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/07/1999, 30/09/1999, 30/11/1999 e 31/12/1999 (fl. 06).

A autuação ocorreu em virtude da não inclusão na base de cálculo da contribuição dos valores das variações monetárias ativas, provenientes da variação cambial sobre obrigações, conforme Termo de Verificação Fiscal, de fls. 08/11, cuja apuração encontra-se discriminada no demonstrativo de fls. 12/13.

A empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 1999.38.00.021780-1 alegando a inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo do PIS determinada pela Lei nº 9.718/98. O pedido foi julgado procedente, assegurando a segurança. A União apelou pela constitucionalidade da cobrança, sendo dado provimento à apelação para denegar a segurança em 18/09/2001. A empresa apresentou recurso especial e recurso extraordinário, que não foram admitidos, e posteriormente agravo de instrumento, não apreciado até a data da lavratura do Auto de Infração.

Como enquadramento legal, foram citados: arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07/70; arts. 2º, inc. I, 8º, inc. I e 9º da Lei nº 9.715/98; e arts. 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718/98.

Irresignado, tendo sido cientificado em 31/01/2003 (fl. 04), o autuado apresentou, em 27/02/2003, acompanhadas dos documentos de fls. 111/136, as suas razões de defesa (fls. 102/110), a seguir resumidas:

Narrando os fatos considerados pelo fisco na formalização do presente Auto de Infração, argumenta que deve ser cancelada a exigência, porque não houve o auferimento de receita, mas mero ajuste de uma despesa estimada e nem sequer definitiva e quantificável, por isso mesmo registrada em uma conta de provisão. Os valores tributados tratam-se de estorno da provisão para pagamento de variação cambial sobre obrigação constante do passivo circulante, não constituindo o ingresso de novas receitas, já que oriundos de receitas já tributadas. Dessa forma, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo, conforme dispõe expressamente o §2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98. Sobre o assunto, transcreve entendimentos doutrinários.

As provisões correspondem a uma mera expectativa de algo que pode ocorrer ou não no futuro, não podendo os simples ajustes

de provisões serem considerados fato gerador de contribuições sociais, por observância dos arts. 114 e 116 do CTN.

Por fim, requer o cancelamento da presente exigência.”

A DRJ – Belo Horizonte/MG não conheceu da impugnação apresentada (fls. 138 a 146), conforme ementas abaixo transcritas:

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo do PIS e, se tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 152 a 164), trazendo as mesmas alegações apresentadas em sede de impugnação, acrescentando, em síntese, que:

- *Quando a Lei 9.718/98 define variações monetárias como receitas ou despesas financeiras, este conceito também deve ser aplicado ao PIS e à Cofins;*
- *Não é aceitável, do ponto de vista da interpretação sistemática da legislação, que tais valores sejam considerados receitas e despesas para o IRPJ e a CSLL, e não o sejam para o PIS e a Cofins;*
- *As variações monetárias ativas são, nos termos da Lei, receitas financeiras, e as passivas, despesas financeiras;*
- *É descabido querer tributar a diferença de saldos ao final de cada mês, pois essas posições são apenas diferenças de saldos mensais da obrigação;*
- *Na impugnação apresentada, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, não se tratou da mesma matéria discutida judicialmente, onde se discute a inexistência de relação jurídica obrigacional baseada na Lei nº 9.718/98;*
- *Já na impugnação, discutiu-se a incidência do PIS sobre valores tidos como variações monetárias ativas, em decorrência do art. 30 da MP nº 2.158/01;*
- *Portanto, as lides administrativa e judicial têm objetos diferentes e se referem a dispositivos legais distintos, devendo ser examinadas as razões de mérito apresentadas na via administrativa.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro MAGDA COTTA CARDOZO, Relatora

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

• DA AÇÃO AJUIZADA PELA RECORRENTE

Inicialmente, destaque-se que o presente lançamento, como visto acima, se refere à tributação de receitas financeiras decorrentes de variações cambiais sobre obrigações, não incluídas pela recorrente na base de cálculo do PIS, nos períodos fev/99 a abr/99, jul/99, set/99, nov/99 e dez/99.

Conforme informado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal de fls. 08 a 11, a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 1999.38.00.021780-1 (fls. 83 a 90), buscando afastar a cobrança do PIS nos termos previstos pela Lei nº 9.718/98. Desta forma, tal ação tem reflexos diretos sobre o presente lançamento, visto que a tributação das receitas financeiras, nas quais se incluem as variações cambiais, pelo PIS, somente foi possível a partir do período de apuração fev/99, com as alterações trazidas pela referida Lei, a qual se aplica a todo período objeto do lançamento.

O mesmo já não se verifica em relação ao Mandado de Segurança nº 96.0012916-9 (fls. 59 a 82), também mencionado pela autoridade fiscal, por tratar-se de questionamento relativo à Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, aplicável a períodos anteriores àqueles objeto do lançamento.

A recorrente efetivamente tem razão quando diz que se trata de argumentos distintos apresentados no âmbito judicial e no administrativo, visto que na ação judicial é questionada a tributação pelo PIS na forma prevista na Lei nº 9.718/98, com base em alegada ofensa aos princípios da hierarquia das leis e da legalidade, além de violação a conceitos de direito privado, tratando-se, portanto, de alegação genérica, aplicável às receitas financeiras de forma geral. Já na contestação administrativa, a recorrente traz alegações específicas relacionadas às receitas de variação monetária (cambial), sua natureza e forma de registro contábil.

No entanto, faz-se necessário analisar o provimento obtido pela empresa nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.021780-1, impetrado em litisconsórcio, uma vez que a matéria nele discutida tem reflexo sobre a tributação das receitas financeiras em geral, nas quais se incluem as receitas decorrentes de variação monetária (cambial), objeto do lançamento em tela.

Inicialmente, foi deferida em parte a liminar pleiteada, autorizando o recolhimento do PIS com base na Lei nº 9.715/98, bem como o depósito dos valores questionados (fls. 83 a 85). Posteriormente, foi prolatada sentença deferindo a segurança requerida (fls. 86/87). Após, o TRF-1ª Região deu provimento à apelação interposta pela Fazenda Nacional, bem como à remessa oficial (fls. 89/90). Em decorrência, apenas a empresa Construtora Remo Ltda interpôs recurso extraordinário, o qual não foi admitido pelo Tribunal, razão pela qual foi apresentado agravo de instrumento (fls. 88/89), ao qual foi dado provimento pelo STF (fl. 176), determinando-se a subida do recurso extraordinário para exame, dando-se provimento a este (fl. 178), tendo a respectiva decisão transitado em julgado em 24/02/2006 (fl. 177).

Como se vê, apesar de a recorrente ter efetivamente ajuizado ação questionando a tributação das receitas financeiras em geral, nos termos previstos na Lei nº 9.718/98, o provimento favorável às impetrantes transitado em julgado naqueles autos judiciais não a beneficiou, uma vez que apenas a empresa Construtora Remo Ltda, uma das litisconsortes, interpôs o recurso extraordinário do qual decorreu a decisão favorável, conforme se comprova pela informação de fls. 173/174 e 179.

Assim, em relação à recorrente, que permaneceu inerte nos autos judiciais, a decisão transitada em julgado corresponde ao provimento obtido pela Fazenda Nacional junto ao TRF-1ª Região, considerando válida a tributação nos moldes previstos na Lei nº 9.718/98, razão pela qual se faz necessária a análise das questões de mérito trazidas pela empresa. Observe-se que a recorrente não traz aos autos nenhuma documentação relativa à ação judicial capaz de alterar as conclusões acima, decorrentes da documentação anexada ao presente e das informações obtidas nos sítios judiciais relativos a cada tribunal.

• DA TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS

Inicialmente, é necessário esclarecer que a partir de fevereiro de 1999 as variações monetárias passaram a ser tratadas como receitas financeiras e tributadas pelo PIS e pela Cofins, por força dos artigos 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, este último abaixo transcrito:

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.

No mesmo sentido foi publicado o Ato Declaratório SRF n.º 73, de 9 de agosto de 1999, com a seguinte redação:

Art. Único – As variações monetárias ativas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Assim, a partir de fevereiro de 1999, as variações monetárias são consideradas receitas financeiras, devendo integrar a receita bruta da empresa, base de cálculo do PIS e da Cofins.

No caso específico das variações cambiais, no entanto, ocorreram algumas alterações na regra de apuração da base tributável. Até 31/12/1999, para efeito de tributação da receita decorrente de variação monetária, seja em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes aplicados, adotava-se a regra geral de apuração pelo regime de competência. Tal sistemática está prevista no § 1º do artigo 187, da Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, que dispõe:

§ 1º – Na determinação do resultado de 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.

A mesma regra é adotada pela legislação do imposto de renda, ao tratar da tributação dos resultados das empresas. O artigo 251 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, enquanto o § 1º do artigo 274 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76. Com isso, se não houver disposição expressa em sentido contrário, as receitas, rendimentos e ganhos deverão ser reconhecidos pelo regime de competência. Ao tratar especificamente da apuração das receitas decorrentes das variações monetárias, o artigo 375 do RIR/99 dispõe:

Art. 375 – Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Art. 377 – Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo único do art. 375.

Até dezembro de 1999, como dito, o regime de competência era utilizado como regra geral de tributação pela Cofins e pelo PIS das receitas provenientes de variações monetárias, seja em função da taxa de câmbio, seja em função de outros índices aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Em relação às variações cambiais, contudo, essa regra foi alterada com a edição da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, com os acréscimos da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, e reedições, que continha no artigo 30 a seguinte redação:

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 PIS/PASEP e da 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 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 e reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos das contribuições serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

A partir de janeiro de 2000, portanto, por determinação legal, a regra foi alterada apenas em relação às variações monetárias em função da taxa de câmbio. A norma permitiu a apropriação das referidas receitas pelo regime de caixa, facultando à pessoa jurídica o direito de optar pelo regime de competência na determinação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da contribuição ao PIS e da Cofins, observando-se que, neste caso, a opção prevalecerá para todo o ano calendário e para todos os tributos relacionados.

Assim, para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2000, a lei facultava ao contribuinte o direito de optar pelo regime de apropriação das receitas aqui discutidas. Conforme demonstrado, a partir deste período, a regra geral passou a ser a adoção do regime de caixa para efeito de tributação da variação cambial, podendo ser adotado o regime de competência, a critério do contribuinte. Caberia ao sujeito passivo, portanto, analisar a conveniência da adoção de um ou outro regime, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção.

No entanto, tal alteração não tem reflexos no lançamento em análise, todo ele relativo ao ano de 1999, no qual a única opção do contribuinte era o regime de competência.

É pacífico o entendimento de que o regime de competência consiste no reconhecimento da receita da empresa no período a que a mesma se referir, independentemente do seu efetivo recebimento. Tratando-se de tributação da Cofins e do PIS, em que os fatos geradores ocorrem mensalmente, as receitas devem ser reconhecidas e tributadas em cada período mensal.

No regime de competência, a cada mês é verificada a existência de eventuais ganhos em função da taxa de câmbio. Tal valoração pode ser feita de forma líquida e certa, não estando sujeita à condição de espécie alguma, sendo, portanto, definitiva naquele período de apuração. Constituindo-se em uma receita, a variação cambial ativa deve compor a base de cálculo da Cofins e do PIS no mês em questão.

Feita a tributação, ela se torna definitiva, ainda que no mês seguinte aquele ganho cambial venha a ser revertido pela flutuação da moeda nacional.

Desta forma, não procedem as alegações da recorrente, visto ser irrelevante o método por ela utilizado para o registro contábil dos valores em questão, se registrados ou não em conta de provisão, uma vez que, por definição legal, devem compor a base de cálculo das contribuições referidas, na qualidade de receitas financeiras, devendo ser considerados no momento de seu registro (regime de competência), independentemente do resultado posterior da operação a eles vinculada. Além disso, não há qualquer previsão legal para sua exclusão da base de cálculo.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o lançamento integralmente.


MAGDA COTTA CARDOZO