



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE SEM O ORIGINAL  
Brasília, 13 / 12 / 06  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
M.º Sape 0117502

CC02/C01  
Fls. 631

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 10768.019937/00-69  
**Recurso n°** 130.593 Voluntário  
**Matéria** COFINS  
**Acórdão n°** 201-79.609  
**Sessão de** 20 de setembro de 2006  
**Recorrente** COMPANHIA VALE DO RIO DOCE  
**Recorrida** DRJ em Curitiba - PR

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 22 / 02 / 07  
Rubrica

*Republicada no DOU de 23.02.07*

Assunto: Processo Administrativo Fiscal  
Exercício: 01/02/1999 a 30/11/1999  
Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. AÇÃO JUDICIAL.

A opção pela via judicial importa em renúncia à esfera administrativa. Inexiste dispositivo legal que permita a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, a administrativa e a judicial.

ARGUMENTOS DE DEFESA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/1999  
Ementa: BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS E PASSIVAS.

Segundo a legislação, as variações monetárias passivas correspondem a despesas financeiras e não podem ser excluídas das receitas financeiras, representadas pelas variações monetárias ativas, apuradas no mesmo mês ou em meses anteriores ou posteriores ao seu registro, quando se trate de apuração pelo regime de competência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/1999

*Ok*

Processo n.º 10768.019937/00-69  
Acórdão n.º 201-79.609

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE TIPO ORIGINAL Brasília, 13, 12, 06	CG02/C01 Fls. 632
---	----------------------

Márcia Cristina Moreira Garcia  
Mat. STJDe 0117502

Ementa: JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legal a exigência dos juros de mora com base na taxa Selic.

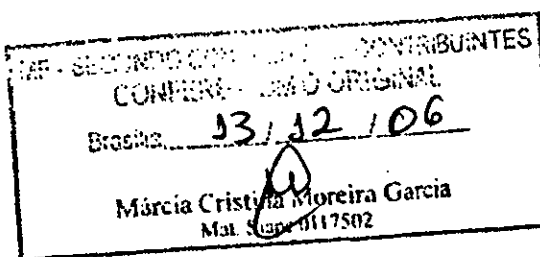
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos: a) quanto à matéria em que a contribuinte optou pela via judicial. Vencidos os Conselheiros Roberto Velloso (Suplente) e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça; b) quanto à variação monetária. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Fabiola Cassiano Keramidas, que davam provimento. Os Conselheiros Walber José da Silva, que apresentou declaração de voto, e Gustavo Vieira de Melo Monteiro acompanharam a Relatora pelas conclusões; e II) por unanimidade de votos, quanto à taxa Selic. Fez sustentação oral o Dr. João Marcos Colussi, advogado da recorrente.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES  
Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maurício Taveira e Silva e José Antonio Francisco.



## Relatório

A interessada foi autuada, em 10 de outubro de 2000, em relação à Cofins (fls. 375 a 386) dos períodos de apuração de fevereiro a maio, julho a novembro de 1999.

Segundo a Fiscalização (fls. 375 a 381), a interessada ingressou com ação ordinária contra as alterações da Lei nº 9.718, de 1998, obtendo tutela antecipada favorável e sentença de 1º grau favorável em parte, mantendo a base de cálculo da Lei Complementar nº 70, de 1991, mas com a alíquota de 3% a partir de 1º de março de 1999.

À época da lavratura, os autos judiciais aguardavam julgamento da remessa de ofício e da apelação da União no Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 2000.02.01.004480-9).

A parcela abrangida pela suspensão de exigibilidade do crédito tributário constou dos presentes autos, que abrangeu as "outras receitas" e a diferença de alíquota até fevereiro de 1999, segundo apuração de fl. 368.

Esclareceu a Fiscalização que as diferenças relativas ao que seria devido pela LC nº 70, de 1991, no tocante ao mês de fevereiro de 1999, deveriam ter sido declaradas com informação de exigibilidade suspensa, embora entendesse a contribuinte não se aplicar ao caso a Lei nº 9.718, de 1998.

Quanto aos demais períodos, apontou a Fiscalização para o fato de que, em todos eles, teria havido "*débitos de quantias significativas em contas de receitas (grupo 454 - Variações Monetárias), onde, em princípio, seriam esperados apenas créditos (salvo estornos e regularizações)*".

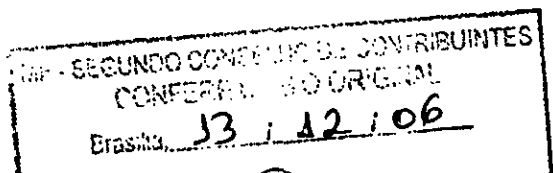
Da mesma forma, nas contas de despesas (grupo 354 - Variações Monetárias), ocorreram vários lançamentos a crédito.

Esclareceu a Fiscalização que, segundo a interessada, no grupo de contas 454 não seriam contabilizadas as variações monetárias ativas, mas as variações monetárias dos ativos, à semelhança do que ocorreria com o grupo 354, em que seriam registradas as variações monetárias dos passivos.

Concluiu a Fiscalização que os registros de variações monetárias ativas e passivas ocorreriam indistintamente nos dois grupos de contas, não se podendo aceitar os demonstrativos apresentados pela interessada.

Para encontrar os valores que seriam corretos, a interessada foi intimada a prestar esclarecimentos adicionais, o que abrangeu, também, as contas 4596 - "*Ganhos e perdas mercado financeiro*" (fl. 379), pelo fato de nela serem registrados ganhos e perdas, 4511.001 - "*Aplicação financeira renda fixa jur*" (fl. 380), que apresentava saldo devedor em alguns períodos, e relativas à contabilização dos resultados nas operações de "*hedge*", em razão do registro contábil pelo total da operação ("*diferença entre a soma algébrica dos ajustes no mês e a soma algébrica dos ajustes no mês anterior*").

*fm*



A impugnação versou sobre a inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718, de 1998, a forma de contabilização das receitas financeiras e a utilização da Selic como taxa de juros de mora.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR manteve o lançamento (fls. 589 e seguintes), considerando ter ocorrido renúncia às instâncias administrativas, ser indevida a exclusão de despesas financeiras da base de cálculo da contribuição e serem exigíveis os juros de mora com base na taxa Selic.

No recurso, inicialmente, ressaltou a interessada a suspensão da exigibilidade dos valores lançados.

Preliminarmente, atacou a conclusão do Acórdão de que teria havido renúncia às instâncias administrativas, alegando que o art. 38 da Lei n.º 6.830, de 1980, não se aplicaria ao caso, por se tratar de auto de infração lavrado posteriormente à apresentação da ação judicial. Citou ementas de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes e ressaltou que o art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, garantiria o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo.

A seguir, passou a tratar da inconstitucionalidade das alterações da Lei n.º 9.718, de 1998, relativamente à base de cálculo e à alíquota da Cofins.

No tocante à contabilização das receitas financeiras, inicialmente alegou que o entendimento da autoridade julgadora seria exatamente o oposto do entendimento da Fiscalização de que seria incorreta a apuração de "valores líquidos dentro de um mesmo grupo contábil".

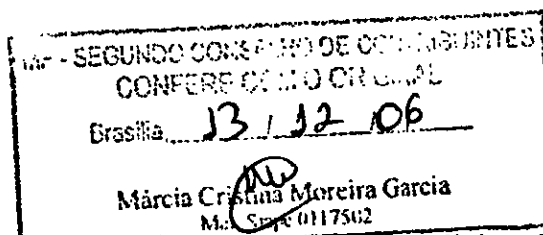
Segundo a interessada, a afirmação do Acórdão de primeira instância de que se trataria "de permitir a exclusão do valor que tenha excedido o valor das variações efetivamente realizadas, de uma mesma operação, ainda que já tenha sido liquidada" representaria reconhecimento de que o seu procedimento encontraria respaldo legal no art. 9º da Lei n.º 9.718, de 1998, e no art. 31 da Medida Provisória n.º 2.037-19, de 2000.

Dessa forma, a autoridade julgadora ter-se-ia confundido "ao entender, equivocadamente, que a recorrente teria ajustado a base de cálculo da contribuição diminuindo o valor das variações monetárias passivas - suas obrigações - com das variações monetárias ativas - seus direitos -, o que" não corresponderia aos fatos.

A seguir, afirmou que, "quando da contabilização da variação de seus ativos e passivos em função da flutuação do Dólar - 'variação cambial' - considerou a perda e o ganho correspondente à atualização de seus direitos indexados em moeda estrangeira - 'variação cambial dos ativos' - de modo a que fosse obtido um saldo líquido desta conta, que, necessariamente foi oferecido à tributação", o que teria ocorrido de modo semelhante no caso de suas obrigações, registrando a perda e a "recuperação dessa perda".

Portanto, não se haveria que falar em compensação de saldos de variações monetárias passivas - obrigações - com ativas -, direitos e o procedimento adotado, consistente em apurar separadamente os saldos, estaria de acordo com o art. 31 da MP n.º 1.991, de 2000.

Sei



A seguir, citou comunicado técnico do Instituto Brasileiro de Contadores - Ibracon, "que define a correta forma de contabilização das variações cambiais resultantes da política cambial ocorrida em 1999". Segundo o entendimento citado, a variação positiva deveria "ser registrada como redução da despesa ocorrida no primeiro mês, até, eventualmente seu esgotamento", relativamente a uma mesma conta do passivo.

A seguir, citando trechos do termo de verificação, especificou o erro em que teria incorrido a Fiscalização em cada caso, salientando que as receitas e despesas relativas a um mesmo ativo e a perda de um passivo e sua recuperação não poderiam ser registradas separadamente.

Reproduziu parte da apuração do resultado, relativamente à correção monetária dos ativos e à dos passivos, concluindo que parcela significativa dos lançamentos contabilizados referir-se-ia à atualização monetária em função da taxa de câmbio.

Citou, a seguir, parte de relatório de auditoria da empresa PriceWaterHouseCoopers, que atestaria a lisura e a legalidade do procedimento adotado.

Por fim, alegou que não poderiam ser cobrados juros de mora com base na taxa Selic, primeiramente por estar a exigibilidade do crédito suspensa por medida judicial e, em segundo lugar, por ser ilegal e inconstitucional, em razão de se tratar de taxa remuneratória, não ser criada por lei e ser superior ao limite de 1% ao mês criado pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966). Citou ementa de decisão do Superior Tribunal de Justiça.

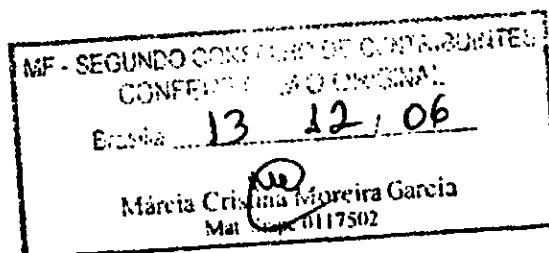
A garantia de instância foi prestada na forma de seguro-fiança (fls. 524 e 525).

Posteriormente, foram juntados aos autos os documentos de fls. 612 e seguintes, dando conta de que o Tribunal Regional Federal da 2ª Região deu provimento à remessa oficial e à apelação da União e negou provimento à apelação da interessada, no que diz respeito à ação proposta pela interessada contra a Lei nº 9.718, de 1998.

Verificou-se, ainda, que a interessada propôs recurso especial, não admitido, e recurso extraordinário, encaminhado ao Supremo Tribunal Federal.

É o Relatório.





## Voto

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

### 1) Renúncia às instâncias administrativas

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

E nesse sentido o Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, através do Ato Declaratório (Normativo) nº 3, de 14 de fevereiro de 1996, declara que "*a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto*".

Portanto, concluo que a opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, antes da solução final na esfera administrativa, tornou inócua qualquer discussão posterior da mesma matéria no âmbito administrativo, acarretando renúncia tácita do direito de ver apreciado o recurso, nessa parte.

### 2) Inconstitucionalidade de leis

Cabe esclarecer, antes do exame do mérito da questão, que a Administração é incompetente para julgar a constitucionalidade de lei, pois os atos oriundos do Poder Legislativo somente podem ter sua constitucionalidade controlada pelo Poder Judiciário, conforme previsto na Constituição. É dever da instância administrativa apreciar os fatos constantes dos autos e emitir decisão pautada na legislação tributária vigente.

As alegações de que se poderia afastar a aplicação da lei ao caso concreto, sem declaração de inconstitucionalidade, são falaciosas.

Veja-se que a mencionada incompetência não se restringe à declaração formal de inconstitucionalidade, mas ao exame de matéria constitucional.

Dessa forma, se o afastamento da aplicação da lei ao caso concreto pressupõe a análise de sua constitucionalidade e a conclusão de que seria inconstitucional, já se estabelece um requisito que não condiz com as atribuições dos órgãos de julgamento administrativo.

*Jeli*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 : 12 / 06 Márcia Cristina Moreira Garcia Mat. 0117502	CC02/C01 Fls. 637
--	----------------------

No caso específico dos Conselhos de Contribuintes, consta expressa disposição do art. 22A de seu Regimento Interno vedando a possibilidade de afastamento de aplicação da lei com base em inconstitucionalidade.

Ademais, não há, aí, cerceamento de defesa, uma vez que a disposição constitucional que trata da ampla defesa e do contraditório deve ser interpretada conforme o âmbito de atribuição do órgão julgador administrativo.

Portanto, tais matérias não serão apreciadas no recurso.

Dessa forma, conhece-se do recurso apenas em relação à matéria restante, que, a seguir, passa a ser analisada.

### 3) Receitas financeiras

Quanto às receitas financeiras, não se pode concordar com o procedimento adotado pela interessada para registrar as variações monetárias.

É cediço que as variações monetárias ativas são tratadas pela legislação do Imposto de Renda como receitas financeiras e as passivas como despesas financeiras, à vista da disposição do art. 375, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 1999, o que se estende às variações cambiais, conforme previsão do art. 378.

Dessa forma, as variações ativas devem ser registradas em conta de receita, enquanto que as passivas, em contas de despesa.

As variações ativas, por sua vez, não correspondem às variações positivas e negativas do ativo, mas às variações positivas em geral. Da mesma forma, as variações passivas não correspondem às variações positivas e negativas do passivo, mas às variações negativas em geral.

Basta verificar que os arts. 375 e 377 referem-se às variações, respectivamente, como *“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”* e *“as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos”*.

Portanto, nas variações ativas estão as correções dos direitos de crédito e os ganhos cambiais e monetários em geral, enquanto que nas passivas as correções das obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.

No sistema adotado pela interessada as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, integrantes do ativo, comporiam as variações ativas, juntamente com as correções aplicadas aos direitos de crédito. Ademais, os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações integrariam as variações passivas, juntamente com as correções aplicáveis às obrigações.

Conclui-se, portanto, que a apuração realizada pela interessada não está de acordo com a legislação, independentemente da discussão relativa à formação da base de cálculo.

*SM*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 12 / 06 Márcia Cristiana Moreira Garcia Mat. N.º 0117502
---

Quanto ao disposto na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 31, trata-se de regulação da transição da legislação anterior para a disposição do art. 30.

Anteriormente ao art. 30 da referida MP, a apuração das receitas, com base nas variações monetárias, era efetuada pelo regime de apuração geral adotado pela pessoa jurídica.

Para aquelas que optassem pelo lucro real ou a ele estivessem sujeitas, o regime de escrituração era o de competência. Já as empresas optantes pela apuração pelo lucro presumido poderiam efetuar a escrituração pelo regime de competência ou de caixa.

O art. 30 da referida MP instituiu a possibilidade de opção, para escrituração das variações monetárias, pelo regime de caixa ou de competência, independentemente do regime geral adotado pela pessoa jurídica, mas unicamente em relação às "*receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio*" (grifou-se).

Ocorre que, se a pessoa jurídica optasse pela apuração, a partir de janeiro de 2000, com base no regime de caixa, poderia ocorrer de já ter apurado, pelo regime de competência, receita tributável no ano de 1999. Daí a disposição transitória do art. 31, com vistas a evitar a dupla tributação.

Esses fatos levam a concluir, portanto, que, na apuração pelo regime de competência, o fato gerador ocorria anteriormente à liquidação do contrato.

Constata-se, portanto, ser improcedente a argumentação de que as variações positivas corresponderiam a "*recuperação de despesas*". Na verdade, correspondem a receitas financeiras, enquanto que as variações negativas correspondem a despesas. É isso o que diz a legislação de regência, demonstrando que as argumentações da interessada são improcedentes.

Por fim, ressalte-se que a interessada não demonstrou haver optado pela apuração pelo regime de caixa a partir de janeiro de 2000, o que significa que a disposição do art. 31 não se aplica ao caso.

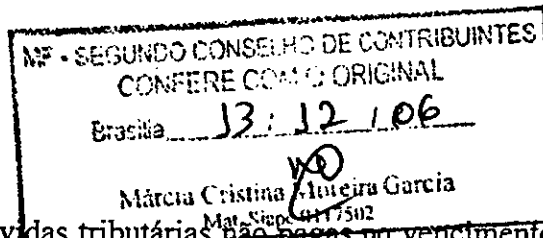
#### 4) Selic - não é mora

Quanto aos juros de mora, o raciocínio da recorrente apenas corrobora a validade das normas que instituíram o encargo, tendo em vista que a condição *sine qua non* para a exigência dos juros é a mora do contribuinte. Se o imposto ora exigido tivesse sido pago no vencimento legal, inexistiria a mora e, conseqüentemente, inexistiriam os juros de mora.

Pouco importa a forma como é fixada a taxa Selic, pois o caráter remuneratório ou moratório não depende da forma de cálculo ou da fixação da taxa, mas sim da natureza do fato jurídico que provoca sua incidência.

Vale dizer que, se as partes estão diante de um negócio jurídico, uma operação de mútuo no mercado financeiro, por exemplo, o respectivo contrato provavelmente deverá prever uma remuneração do capital em função do prazo de duração do empréstimo, que pode ser com base na taxa Selic ou em qualquer outra taxa de juros especificada no momento da avença. Neste caso, seja qual for a taxa de juros combinada, ela terá caráter remuneratório em razão do uso do capital alheio por certo prazo, independentemente da forma como é calculada.

*selic*



Entretanto, no caso de dívidas tributárias não pagas no vencimento legal, o fato jurídico é a mora *ex re*, que decorre de disposição literal da lei tributária. Ou seja, nascida a obrigação tributária principal com a concretização da hipótese de incidência no mundo fenomênico, a lei fixa um termo para o adimplemento da obrigação. A conjugação do advento do termo legal com a não efetivação do pagamento dá azo ao surgimento da mora *ex re*, condição *sine qua non* para a incidência do encargo, e o simples fato de a lei tributária ter escolhido uma taxa de juros que pode servir de base para remunerar negócios jurídicos privados não significa a desnaturação do caráter moratório advindo da lei.

As Leis nºs 9.065, de 1995, e 9.430, de 1996, estão em plena conformidade com o CTN, tendo em vista que o art. 161, § 1º, admite que a lei ordinária disponha de modo diverso.

Estando o encargo previsto em leis regularmente editadas pelo órgão legiferante competente, só resta à autoridade administrativa zelar pelo seu fiel cumprimento. Eventual arguição de inconstitucionalidade deve ser levada ao Poder Judiciário, nos termos do art. 102 da Constituição Federal.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

Josefa Maria Marquês:  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUÊS

RECEBIMOS DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13 de 12 de 06  
Márcia Cristina Marçara Garcia  
Mat. Sape 0117502

CC02/C01  
Fls. 640

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO  
WALBER JOSÉ DA SILVA

Não concordo com os argumentos da recorrente e nem com o procedimento adotado pela Fiscalização na determinação do valor da receita de variação cambial incluída na base de cálculo da Cofins.

Faço esta declaração de voto no intuito de contribuir com a contribuinte e com a Fazenda Nacional na busca da fiel tributação, pelo PIS e pela Cofins, da receita de variação cambial, como é dever da Administração tributária.

No meu modesto entendimento, não tem razão a recorrente de querer considerar como receita de variação cambial o saldo líquido da conta *Variação Cambial dos Ativos* e não oferecer à tributação o que ela intitula de "redução da despesa contabilizada a crédito da conta *Variação Cambial do Passivo*".

Também não tem razão a Fiscalização ao incluir na base de cálculo da Cofins (e deve ter feito também no PIS, por isto doravante vou me referir ao PIS e à Cofins, já que a base legal é a mesma) o valor creditado nas contas *Variação Cambial dos Ativos* e *Variação Cambial dos Passivos*, sem levar em consideração que a recorrente, por imposição legal (Lei das S/A), escriturou estas receitas/despesas pelo regime de competência, afetando o resultado do IRPJ e da CSLL. Portanto, para o PIS e a Cofins, a receita de variação cambial deve ser tributada pelo regime de competência, o que implica em necessários ajustes na receita mensal, como adiante se verá.

Em assim sendo, a variação cambial ativa, ocorrida antes da liquidação do contrato, é uma receita pendente de evento futuro e incerto: *a taxa de câmbio no dia da liquidação do contrato*. Mesmo assim, afeta, provisoriamente, o patrimônio da pessoa jurídica. No entanto, a contabilização mensal da receita de variação cambial, pelo regime de competência, conduz ao ajustamento automático de tal sorte que o valor líquido da receita (ou da despesa) de cada contrato/operação é o saldo apurado na data de sua liquidação.

Pois bem, o artigo 9º da Lei nº 9.718/98 estabeleceu a equiparação das variações cambiais (ativas e passivas) a receitas e despesas financeiras, inclusive para fins de cálculo do PIS e da Cofins. *Verbis*:

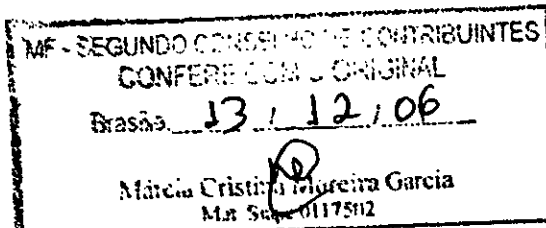
~~"Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/Pasep e da Cofins, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso."~~  
(negritei)

Por não ter estabelecido, expressamente, o momento em que as variações cambiais deveriam ser consideradas como receitas ou despesas financeiras, este dispositivo legal criou a possibilidade de diversas interpretações sobre este momento: *na data da contratação, a cada variação da taxa de câmbio, no último dia de cada mês, na data da liquidação do contrato. etc.. etc., etc.*

Posteriormente, o momento em que as variações cambiais são consideradas receitas ou despesas financeiras foi fixado pelo artigo 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26/10/1999 (MP nº 2.158-35, de 2001): *quando da liquidação da correspondente operação. Verbis*:

WJS

11/1



*"Art. 30. A partir de 1.º 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." (negritei)*

O art. 31 dessa mesma Medida Provisória autorizou, na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins (observe que para o IRPJ e a CSLL não há necessidade deste ajuste porque se tributa resultado - receita menos despesa), a **exclusão** da parcela da receita de variação cambial, submetida à tributação pelo regime de competência em 1999, excedente ao valor da variação cambial **efetivamente realizada**. *Verbis*:

*"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." (destaquei)*

Não há dúvidas sobre o momento em que a receita de variação cambial deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins: **na data da liquidação da operação**. Ou seja, o regime legal de tributação destas receitas é quando da sua realização. Em outras palavras: **regime de caixa**.

Também não há dúvidas de que a receita de variação cambial tributada pelo PIS e pela Cofins **é aquela ocorrida entre a data da contratação da operação e a data de sua liquidação**, ou seja, a apurada na data da liquidação da operação. Variações cambiais ocorridas entre estas duas datas, em face da flutuação da taxa de câmbio, não afetam o valor da base de cálculo do PIS e da Cofins e nem, evidentemente, o valor devido dessas contribuições.

Até aqui podemos afirmar que a receita de variação cambial ocorrida **antes** da liquidação da operação/contrato **não deve e não pode ser** incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins. O regime legal de tributação dessas receitas (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) é o regime de caixa. Não há exceções.

Ocorre que, posteriormente, por meio da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11/02/2000, foi acrescido ao artigo 30, acima transcrito, três parágrafos, quais sejam:

*"§ 1.º 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.*

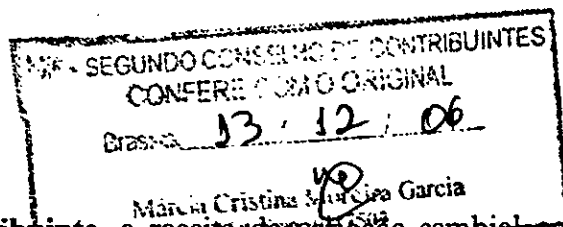
*§ 2.º A opção prevista no § 1.º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.*

*§ 3.º 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." (negritei)*

Com esta alteração, criou-se uma exceção de tributação da receita de variação cambial.

*bu*

*W*



**Por opção do contribuinte, a receita de variação cambial ocorrida antes da liquidação do contrato poderá ser considerada na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, segundo regime de competência, mesmo não sendo, ainda, considerada receita financeira. A condição é que esta opção seja feita para o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conjuntamente.**

Entendo que a opção do contribuinte pelo regime de competência não pode implicar em aumento ou diminuição da base de cálculo final, obrigatória, devida, do PIS e da Cofins. A receita tributável é a apurada na data da liquidação da operação. Pelo regime de caixa ou pelo regime de competência, o valor devido dessas contribuições, calculado contrato por contrato, será sempre o mesmo. Caso contrário, estar-se-ia tributando receita inexistente, fictícia. Tanto é que o art. 31 da Medida Provisória nº 1.858-10/99, acima reproduzido, determinou o ajuste para o ano de 1999 para quem tributou o PIS e a Cofins pelo regime de competência, de modo que a tributação dessas exações incida sobre o valor da variação cambial efetivamente realizada.

Para provar que a recorrente e a Fiscalização estão equivocadas na forma de apurar a receita de variação cambial a ser incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins, vamos dar dois exemplos singelos, porém esclarecedores, para a conta *Variações Cambiais dos Ativos*. Os exemplos abaixo não se aplicam à conta *Variações Cambiais dos Passivos*, que é uma conta de despesa.

Antes, contudo, é preciso deixar claro que o valor da variação cambial apurada na **data da liquidação da operação é receita ou despesa financeira, realizada definitivamente**. Sendo receita, deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins. Sendo despesa, **não pode ser excluída** da base de cálculo do PIS e da Cofins, independente do regime de escrituração da receita: caixa ou competência.

Mais um fato relevante. O valor da variação cambial equiparada a receita ou despesa financeira é a ocorrida entre a data da contratação da operação e a data da sua liquidação. Como já falei, as variações cambiais ocorridas entre estas duas datas não se equiparam a receita ou despesa financeira.

#### PRIMEIRO EXEMPLO.

#### HIPÓTESES:

1ª) trata-se de **um** contrato de câmbio (exportação) assinado no dia 10 de janeiro de um ano qualquer, cujo valor original é de R\$ 1.000,00 e foi liquidado no dia 25 de abril do mesmo ano por R\$ 1.250,00. Houve receita de variação cambial;

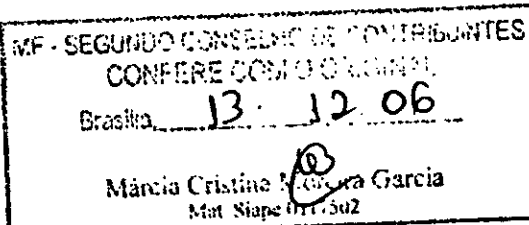
2ª) a receita de variação cambial tributável, pelo regime de caixa, é R\$ 250,00;

3ª) entre janeiro e abril houve flutuações na taxa de câmbio para mais e para menos; e

4ª) a empresa escritura e tributa as receitas de variação cambial pelo regime de competência:

*M*

*(M)*



Valores em Reais

DATA	VALOR Original (10/JAN) OU Atualizado R\$	Varição Cambial do mês (ativa ou passiva) BC da Cofins	Valor da Cofins Devida no mês Alíquota de 3%	Varição Cambial de 10/JAN até o mês (ativa ou passiva)	Varição Cambial equiparada a receita financeira
10/JAN	1.000,00	-	-	-	-
31/JAN	1.200,00	200,00	6,00	200,00	-
29/FEV	1.100,00	(100,00)	(3,00)	100,00	-
31/MAR	950,00	(150,00)	(4,50)	(50,00)	-
25/ABR	1.250,00	300,00	9,00	250,00	<b>250,00</b>
<b>TOTAL</b>		<b>250,00</b>	<b>7,50</b>	-	-

OBS: Os valores negativos são despesas e os positivos são receitas de variação cambial.

Neste exemplo, onde o resultado final da operação cambial é positivo, ou seja, ocorre receita de variação cambial, a sistemática defendida pela recorrente aplica-se integralmente. Ou seja, o valor da receita de variação cambial a ser tributada pelo PIS e pela Cofins é o resultado líquido entre os lançamentos mensais a crédito e a débito da conta Variações Cambiais dos Ativos.

Quando, no entanto, o resultado final de um contrato de câmbio for negativo, ou seja, ocorre uma despesa de variação cambial, há a necessidade de se fazer ajustes na base de cálculo do PIS e da Cofins, no mês da liquidação da operação, para eliminar os efeitos da exclusão indevida, da base de cálculo, do valor da variação cambial negativa, que é uma despesa e não pode ser excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins, por absoluta falta de previsão legal.

É o que vamos demonstrar no próximo exemplo.

SEGUNDO EXEMPLO.

**HIPÓTESES:**

1ª) trata-se de um contrato de câmbio (exportação) assinado no dia 10 de janeiro de um ano qualquer, cujo valor original é de R\$ 1.000,00 e foi liquidado no dia 20 de maio do mesmo ano por R\$ 850,00. Houve despesa de variação cambial;

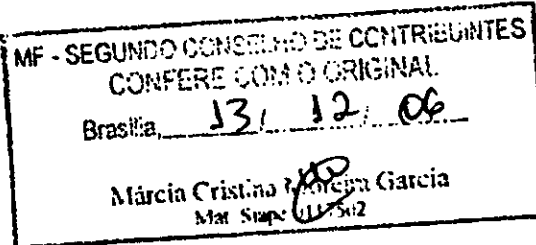
2ª) a receita de variação cambial tributável, pelo regime de caixa, é zero;

3ª) entre janeiro e maio houve flutuações na taxa de câmbio para mais e para menos; e

4ª) a empresa escritura e tributa as receitas de variação cambial pelo regime de competência:

*WT*

*WT*



Valores em Reais

DATA	VALOR Original (10/JAN) OU Atualizado R\$	Variação Cambial do mês (ativa ou passiva) BC da Cofins	Valor da Cofins Devida no mês Aliquota de 3%	Variação Cambial de 10/JAN até o mês (ativa ou passiva)	Variação Cambial equiparada a receita financeira
10/JAN	1.000,00	-	-	-	-
31/JAN	1.100,00	100,00	3,00	100,00	
29/FEV	1.050,00	(50,00)	(1,50)	50,00	
31/MAR	1.200,00	150,00	4,50	200,00	
30/ABR	950,00	(250,00)	(7,50)	(50,00)	
20/MAI	850,00	(100,00)	(3,00)	(150,00)	(150,00)
<b>TOTAL</b>		<b>(150,00)</b>	<b>(4,50)</b>	-	-

OBS: Os valores negativos são despesas e os positivos são receitas de variação cambial.

Neste exemplo, onde o resultado final da operação cambial é negativo, ou seja, ocorre despesa de variação cambial, a sistemática defendida pela recorrente não se aplica porque resulta na exclusão indevida na base de cálculo do PIS e da Cofins exatamente no valor da despesa de variação cambial apurada na data da liquidação da operação. Esta despesa se equipara a despesa financeira e não há previsão legal para a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Para apurar a base de cálculo correta, nesta hipótese, a recorrente deve adicionar, ao valor da base de cálculo apurada na sistemática por ela defendida, o valor da despesa de variação cambial dos contratos liquidados no mês. Desta forma, estará eliminando o efeito da exclusão indevida de despesa de variação cambial.

No caso da conta *Variação Cambial dos Passivos*, parece que o entendimento da recorrente é semelhante ao meu. Senão vejamos.

Para esta conta, deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins somente a receita de variação cambial de cada contrato (calculada da data do contrato até o mês do lançamento) quando esta exceder ao valor das despesas de variação cambial lançadas nos meses anteriores. O valor a ser incluído é exatamente o valor excedente ao da despesa. Desta forma, a receita a ser tributada é a apurada na data da liquidação do contrato/operação. As receitas tributadas antes da data da liquidação e que não se concretizaram devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins no mês em que houver a despesa de variação cambial do mesmo contrato, até o limite da receita ou da despesa, o que for menor.

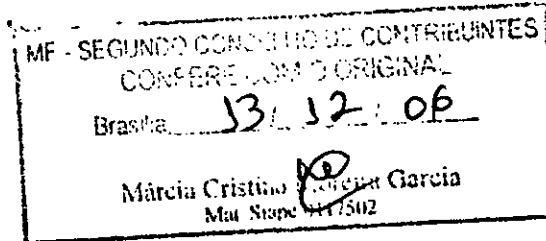
O exemplo a seguir mostra um contrato fictício de empréstimo em moeda estrangeira, firmado em 15 de março e pago no dia 20 de agosto do mesmo ano.

No curso do contrato houve variação cambial ativa e passiva. Nos meses de abril e junho a receita de variação cambial excedeu as despesas lançadas anteriormente. O excesso foi tributado no mês de sua ocorrência. No mês de maio e julho a base de cálculo incluída nos meses em que houve receita líquida de variação cambial foi compensada, resultando numa tributação igual a zero. Isto porque na data da liquidação do contrato ocorreu variação cambial passiva, equiparada a despesa financeira, que não afeta a base de cálculo do PIS e da Cofins:

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten mark]*

Processo n.º 10768.019937/00-69  
Acórdão n.º 201-79.609



CC02/C01  
Fls. 645

Valores em Reais

DATA	VALOR Original (15/MAR) OU Atualizado R\$	Varição Cambial do mês (ativa ou passiva)	Varição Cambial Acumulada até o mês	Base de Cálculo da Cofins	Varição Cambial equiparada a despesa financeira
15/MAR	1.000,00	-	-	-	-
31/MAR	1.060,00	(60,00)	(60,00)	-	
30/ABR	950,00	110,00	50,00	50,00	
31/MAI	1.030,00	(80,00)	(30,00)	(30,00)	
30/JUN	970,00	60,00	30,00	10,00	
31/JUL	1.070,00	(100,00)	(70,00)	(30,00)	
20/AGO	1.040,00	30,00	(40,00)	-	(40,00)
<b>TOTAL</b>		<b>(40,00)</b>	-	<b>zero</b>	

OBS: Os valores negativos são despesas e os positivos são receitas de variação cambial.

Estas são, em resumo, as razões desta declaração de voto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

  
WALBER JOSÉ DA SILVA

