



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

Processo nº 10830.011403/2007-40
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3202-001.360 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria PIS/PASEP e COFINS
Recorrente ELEKTRO-ELETRICIDADE E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

ALTERAÇÃO DE REGIME DE COMPETÊNCIA PARA REGIME DE CAIXA

As variações monetárias não reconhecidas segundo o regime de competência, em razão da adoção do regime de caixa, calculadas desde 1º de janeiro do ano calendário desta opção até a data da liquidação, devem ser computadas na base de cálculo do período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação.

RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALÍQUOTA ZERO

A partir de 2 de agosto de 2004, ficou reduzida a zero a alíquota da COFINS incidente sobre as variações cambiais ativas auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa da contribuição, ainda que se trate de variações vinculadas a operações celebradas antes da citada data, desde que liquidadas após esta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2005

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

ALTERAÇÃO DE REGIME DE COMPETÊNCIA PARA REGIME DE CAIXA

As variações monetárias não reconhecidas segundo o regime de competência, em razão da adoção do regime de caixa, calculadas desde 1º de janeiro do ano calendário desta opção até a data da liquidação, devem ser computadas na base de cálculo do período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação.

RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALÍQUOTA ZERO

A partir de 2 de agosto de 2004, ficou reduzida a zero a alíquota da Contribuição ao PIS incidente sobre as variações cambiais ativas auferidas

pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa da contribuição, ainda que se trate de variações vinculadas a operações celebradas antes da citada data, desde que liquidadas após esta.
Recurso de Ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Acompanhou o julgamento o advogado Dr. Marco Antônio Berh G. de Oliveira, OAB/DF 173.362.

Assinado digitalmente

LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI – Presidente Substituto.

Assinado digitalmente

TATIANA MIDORI MIGIYAMA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Eduardo Garrossino Barbieri (Presidente Substituto), Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Stocco Portes, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama (Relatora) .

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto, nos termos do art. 34 do Decreto 70.235/72 e alterações introduzidas pela Lei 9.532/97 e Portaria 375/2001, contra Acórdão nº 05.21.562, de 24 de março de 2008, proferido pela 5ª Turma da DRJ/CPS, que julgou por unanimidade de votos improcedentes as exigências fiscais.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir:

Trata o presente processo de Autos de Infração relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, lavrados em 27/12/2007 e formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 36.344.338,18.

A autoridade lançadora assim estrutura os fatos e alterações legislativas verificadas no período fiscalizado (fls. 27/30):

- *Em razão da incorporação de Terraço Participações Ltda (TERRAÇO) realizada em 18/01/00 e registrada em 24/02/99, a atuada (ELEKTRO) assumiu empréstimos contratados por esta no*

exterior, no valor total de US\$ 500 milhões, constituídos da parcela de US\$ 250 milhões sem cobrança de juros e US\$ 250 milhões com juros pactuados de 15% ao ano;

- *Nos períodos de apuração de 1999 a 2002, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, a ELEKTRO adotou o regime de competência, como autorizado no art 30, §1º da Medida Provisória n 2.158/35-01, já que a taxa do dólar encontrava-se em alta, gerando por conseguinte variações cambiais passivas sobre principal e juros, contribuindo desse modo para a formação dos prejuízos fiscais nesse período;*
- *Em razão do disposto no art. 30 da Medida Provisória n 2.158/35-01, os efeitos das variações monetárias ocorridas a partir de 01.01.2000, deverão ser considerados no momento da liquidação da operação;*
- *Em 31/12/2002, a ELEKTRO possuía, em seu passivo, obrigações equivalentes a R\$ 883.325.000,00 (US\$ 250 milhões), referente a dívida assumida na incorporação da TERRAÇO;*
- *A partir do ano-calendário 2003, a ELEKTRO submeteu-se ao regime de caixa previsto no caput do referido art. 30, já que a taxa do dólar iniciou uma nova tendência a que certamente acarretaria em receitas financeiras, por conta das variações cambiais ativas;*
- *A partir de fevereiro/2004 a alíquota da COFINS é elevada de 3% para 7,6%;*
- *A partir de 2/08/2004, com a edição do Decreto nº 5.164/2004, foram reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa;*
- *Em junho/2005 os juros da obrigação foram liquidados, e em julho/2005 foi quitado o valor da obrigação principal.*

Diante de tais ocorrências, a autoridade lançadora concluiu que:

- O montante que a empresa apurou e contabilizou de Receitas Financeiras decorrentes de variações cambiais ativas a partir de 01.01.2003 até 30.07.2004, cujo efeito foi anulado no LALUR, deveria ter sido considerada nos meses em que foram liquidadas as obrigações, ou

seja, junho e julho de 2005, a exemplo do que ocorreu com o IRPJ e CSLL.

- Os valores de variações cambiais ativas, reconhecidos para fins de IRPJ e CSLL, nada mais são do que a soma daquelas receitas cujos fatos geradores ocorreram de forma mensal, por conta da oscilação negativa do dólar.

- O pagamento da obrigação, no presente caso, representa apenas o momento em que as receitas de variações cambiais ativas, cujos fatos geradores já haviam ocorridos, estando, porém, com a tributação “suspensa”, a exemplo dos procedimentos adotados pela fiscalização quanto ao IRPJ e CSLL, deveriam ser consideradas também, na base de cálculo do PIS e da COFINS.

- O decreto Presidencial nº 5.164, de 30.07.2004 é de uma clareza ímpar quando no seu artigo. 3º determina que o referido ato entre em vigor na data da publicação produzindo efeito a partir de 02.08.2004.

- O art. 30 da MP 2.158/35-01 foi redigido em perfeita maestria quando afirma que “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, ou seja, em nenhum momento mudou o fato gerador da obrigação, apenas aquele FG deve ser considerado no momento da liquidação da operação.

Não se trata de comparar regime de caixa e regime de competência. A forma de apuração das variações monetárias continuou a mesma após o art. 30 da MP 2.158/35-01, apenas a sua consideração temporal na base de cálculo dos tributos e contribuições é que foi alterada.

Em consequência, formalizou a exigência correspondente à Contribuição ao PIS sobre as bases de cálculo de R\$ 65.992.836,68 em junho e R\$ 269.900.000,00 em julho/2005. Com referência à COFINS, ante a alteração da alíquota a partir de fevereiro/2004, os valores foram segregados, de forma que, relativamente à base de cálculo de junho/2005 foi aplicada a alíquota de 3% sobre a parcela de R\$ 54.966.572,92 e de 7,6% sobre a parcela de R\$ 11.026.263,76, e com referência à base de cálculo de julho/2005 a alíquota de 3% incidiu sobre R\$

236.250.000, restando R\$ 33.650.000,00 que recebeu a aplicação da alíquota de 7,6%.

Cientificado do lançamento em 27/12/2007, o contribuinte, por intermédio de seus advogados e procuradores, protocolizou a impugnação de fls.176/209 em 25/01/2008, juntando os documentos de fls. 210/953 e apresentando, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito:

- Em introdução, assim manifesta-se acerca do lançamento:
 5. Veja-se que o cerne da acusação fiscal é de que a Impugnante não teria oferecido à tributação os valores de variação cambial ativa originárias de principal e juros de um empréstimo contraído com a empresa TERRAÇO INVESTMENTS Ltd. (“TIL”), que foram liquidados em junho e julho de 2005.
 6. NO entender da Fiscalização, embora os empréstimos tenham sido liquidados em junho e julho de 2005, as variações cambiais ativas apurados no período compreendido entre janeiro de 2003 a julho de 2004 deveriam ter sido incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS e recolhidas conforme as alíquotas vigentes à época, independentemente da adoção do regime caixa para tratamento das variações cambiais pela Impugnante.
 7. Como se verá abaixo, a partir de agosto de 2004, de acordo com o Decreto nº 5.164/04, as receitas financeiras (dentre as quais as receitas de variação cambial) passaram a estar sujeitas à alíquota zero no recolhimento do PIS e da COFINS. Essa foi a razão encontrada pela Fiscalização para deixar de considerar no presente lançamento as variações cambiais apuradas após julho de 2004.
 8. Portanto, depreende-se do presente lançamento que, não obstante tenha a Fiscalização considerado o fato de a Impugnante ter adotado o regime de caixa para reconhecimento das variações cambiais, ela entendeu que os fatos geradores das contribuições sociais ocorreram no período compreendido entre 2003 e 2004, porém restaram “suspensos” até a data da liquidação dos empréstimos.
- Na sequência, sob o capítulo II – Do DIREITO, traça breve histórico da legislação das contribuições ao PIS e COFINS, e aborda o tratamento das variações cambiais ativas pela legislação do PIS e da COFINS, para, então defender a legitimidade do procedimento adotado pela empresa, na medida

em que a “suspensão” dos fatos geradores, ocorridos de janeiro de 2003 a julho de 2004, até o momento da liquidação das obrigações, em junho e julho de 2005, além de afrontar diretamente o regime de caixa adotado pelo Impugnante nos termos do caput do art. 30 da MP 2.158/35-01, viola o conceito de receita e o princípio da capacidade contributiva;

- *Aborda as regras do regime de caixa para tratamento das variações cambiais, conforme o art. 30 da MP 2.158/35-01, para demonstrar que procedeu, como sempre o fez, o cumprimento das disposições legais, em especial, a MP nº 2.158/35-01 e o Decreto nº 5.164/04, além de seu procedimento estar conforme com entendimento já manifestado em Soluções de Consulta da Receita Federal.*
- *Ainda, manifesta-se quanto à impropriedade do regime adotado pela Fiscalização para tratamento das variações cambiais, ressaltando que no regime de caixa adotado, o fato gerador das contribuições somente ocorre no momento da liquidação, para concluir que o que fez a Fiscalização foi criar um terceiro regime, além daqueles previstos em lei, no qual o contribuinte estaria obrigado a recolhê-la sobre cada valorização da moeda estrangeira em face do real, restando suspenso apenas o seu pagamento;*
- *No Capítulo III – DO EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, questiona a não consideração dos valores das variações cambiais passivas no período, reportando-se aos argumentos deduzidos pela Fiscalização em lançamento de IRPJ e CSLL formalizado na mesma ação fiscal, para concluir que se a intenção da Fiscalização é atribuir o mesmo tratamento às variações cambiais do regime do IRPJ, CSLL, e dos PIS e da COFINS, então, deveria, ao menos, considerar as despesas de variação cambial auferidas entre os meses de janeiro de 2003 e fevereiro de 2004*
- *Também aborda a inconstitucionalidade da incidência da COFINS, com fundamento na lei nº 9.718/98, para limitar seus efeitos às receitas financeiras exclusivamente no período entre fevereiro de 2004 a julho de 2004, na medida em que somente a*

partir daí a incidência da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte teria fundamento legal válido, na Lei n 10.833/2003.

- *Subsidiariamente, requer a exclusão de penalidade e de juros por ter observado as orientações definidas nas Soluções de Consulta nº 30 e 31, bem como a não aplicação de multa de ofício sobre os valores não tributos, a título de COFINS, nos períodos entre janeiro de 2003 a fevereiro de 2004, dada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial específica, proferida nos autos da ação judicial nº 2004.03.00.058746-4.*
- *Ao final, concluiu estar demonstrado:*
 - (i) *a legitimidade do procedimento da Impugnante, que atendeu expressamente às disposições legais da época, em especial a MP nº 2.158/35-01 e o Decreto nº 5.164/04, e aplicou a alíquota zero para fins de incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de variação cambial apuradas quando da liquidação das operações de empréstimo em junho e julho de 2005.*
 - (ii) *A impropriedade do procedimento adotado pela Fiscalização que criou um ovo método para tratamento das variações cambiais, totalmente alheio às disposições legais consignadas no caput e no § do art. 30 da MP 2.158/35-01. Ainda restou demonstrado que o procedimento adotado pela Fiscalização viola o conceito de renda e, ainda o princípio da capacidade contributiva, ocasionando a tributação de ingressos que não resultaram em receita efetiva da Impugnante:*
 - (iii) *Há verdadeiro excesso na constituição do crédito tributário, porque:*
 - (iii.1) *muito embora tenha entendido aplicáveis ao PIS e a COFINS as mesmas regras de tributação do IRPJ e da CSLL , a Fiscalização deixou de considerar as despesas de variação cambial do mesmo período na apuração do valor devido;*
 - (iii.2) *a Fiscalização incluiu na base de cálculo da COFINS as receitas de variação cambial apuradas entre janeiro de 2003 a*

fevereiro de 2004, período em que a base de cálculo da COFINS seria determinada pelas disposições da Lei Complementar nº 70/91, limitando-se ao faturamento;

(iii.3) não há que se falar em imposição de multa e juros, porque a Impugnante seguiu orientação da própria Administração sobre a matéria, conforme determina o artigo 100 do Código Tributário Nacional, e, por fim;

(iii.4) não há que se falar em imposição de multa porque a exigibilidade dos créditos de COFINS das variações cambiais, dos períodos de janeiro de 2003 fevereiro de 2004, está com a exigibilidade suspensa por medida judicial.”

A DRJ, por unanimidade de votos, considerou improcedente as exigências fiscais, em acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano calendário: 2005

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

ALTERAÇÃO DE REGIME DE COMPETÊNCIA PARA REGIME DE CAIXA

As variações monetárias não reconhecidas segundo o regime de competência, em razão da adoção do regime de caixa, calculadas desde 1º de janeiro do ano calendário desta opção até a data da liquidação, devem ser computadas na base de cálculo do período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação.

RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALÍQUOTA ZERO

A partir de 2 de agosto de 2004, ficou reduzida a zero a alíquota da COFINS incidente sobre as variações cambiais ativas auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa da contribuição, ainda que se trate de variações vinculadas a operações celebradas antes da citada data, desde que liquidadas após esta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2005

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

ALTERAÇÃO DE REGIME DE COMPETÊNCIA PARA REGIME DE CAIXA

As variações monetárias não reconhecidas segundo o regime de competência, em razão da adoção do regime de caixa, calculadas desde 1º de janeiro do ano calendário desta opção até a data da liquidação, devem ser computadas na base de cálculo do período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação.

*RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.
ALÍQUOTA ZERO*

A partir de 2 de agosto de 2004, ficou reduzida a zero a alíquota da Contribuição ao PIS incidente sobre as variações cambiais ativas auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa da contribuição, ainda que se trate de variações vinculadas a operações celebradas antes da citada data, desde que liquidadas após esta.”

Cientificado do referido acórdão em 12 de junho de 2008, foi informado que houve interposição de recurso de ofício ao Conselho Administrativo Fiscal – CARF declarado na decisão de 1ª instância – Acórdão nº 05-21.562 da 5ª Turma DA DRJ/CPS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso de Ofício tempestivamente interposto pela autoridade de primeira instância, considerando a declaração constante da própria decisão proferida em – Acórdão nº 05-21.562 da 5ª Turma DA DRJ/CPS

Depreendendo-se da análise do processo, vê-se que o cerne da lide envolve autuação fiscal recepcionada pela empresa ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS LTDA relativos à Contribuição para o PIS e para a COFINS, lavrados em 26/12/2007, formalizando crédito tributário no valor de R\$ 36.344.338,18.

A autuação vislumbrou discussão acerca do “fato gerador” quando da opção tributária pelo regime de caixa das variações cambiais, considerando que a operação que originava tais variações havia sido celebrada antes de 2 de agosto de 2004, mas efetivamente liquidadas após essa data.

Para melhor compreensão da interposição do Recurso de Ofício e a elucidação do deslinde da questão, importante trazer o voto constante do acórdão da DRJ:

“[...]

Desde fevereiro de 1999 as variações monetárias decorrentes da flutuação da taxa de câmbio (variações cambiais) são expressamente tratadas como receitas financeiras e assim sujeitam-se à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, por força dos artigos 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718/98, abaixo transcritos:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

II - as reversões de provisões 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 de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela

Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

[...]

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, em 11/08/99 foi publicado o Ato Declaratório SRF nº 73/99, com a seguinte redação:

Artigo 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.

Logo, não há dúvida que, no âmbito da COFINS e da Contribuição ao PIS, as variações cambiais ativas são receitas financeiras.

Até 31/12/1999, para efeito de tributação da receita decorrente de variação cambial, 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:

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

[...]

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

[...]

§ 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.”

No mesmo sentido é a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.052/2005, que aprovou a NBC T7 – Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis, e determinou em seu item 7.5.1 que “ As variações cambiais d transações em moeda estrangeira devem ser registradas em contas de resultado no período a que se referirem”.

Ainda, a mesma regra geral é adotada pelo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

“Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).”

Assim, ausente disposição expressa em sentido contrário, as receitas, rendimentos e ganhos deverão ser reconhecidos pelo regime de competência. E, tratando especificamente da apuração das receitas decorrentes de variações cambiais, o mesmo Regulamento 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

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 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

[...]

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, parágrafo único, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Art. 378. Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 as variações monetárias apuradas mediante:

I - compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio;

II - conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil;

III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.”

Tal sistemática foi alterada a partir de 01/01/2000, especificamente em relação às variações cambiais, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, e acréscimos da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, e reedições, nos seguintes termos:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e 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 os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

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

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-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.

A norma, portanto, fixou como regra a apropriação das referidas receitas pelo regime de caixa (quando da liquidação da correspondente operação), mas facultou à pessoa jurídica o direito de optar pelo regime de competência na determinação do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS, observando-se que, neste caso, a opção prevaleceria para todo o ano calendário e para todos os tributos relacionados.

Cabia ao sujeito passivo, assim, analisar a conveniência da adoção de um ou outro regime, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção. No presente caso, como relata a Fiscalização, a ELEKTRO adotou o regime de competência de 1999 a 2002, até porque a taxa do dólar encontrava-se em alta, gerando, por conseguinte variações cambiais passivas sobre o principal e juros, contribuindo desse modo, para a formação dos prejuízos fiscais nesse período.

Contudo, a partir de 2003 a ELEKTRO alterou o critério de reconhecimento das variações monetárias, hipótese para a qual, nos termos do § 3º da Medida Provisória nº 1.858-10/99 antes transcrito, estava a Secretaria da Receita Federal autorizada a expedir normas complementares. E, nesse âmbito, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 345/2003, In verbis:

Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação. (Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010)

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o caput poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência.

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

§ 3º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias previsto no caput para o regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores.

§ 4º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o regime previsto no caput, no período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL as variações monetárias relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da opção até a data da liquidação.

§ 5º As variações monetárias relativas a anos-calendário anteriores ainda não computadas em virtude de mudança de critério de reconhecimento em data anterior à da publicação desta Instrução Normativa deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL até 31 de dezembro de 2003.

Como se vê, as variações monetárias não reconhecidas segundo o regime de competência, em razão da adoção do regime de caixa, calculadas desde 1º de janeiro do ano-calendário desta opção até a data da liquidação, devem ser computadas na base de cálculo do período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação.

E, não obstante a referida Instrução Normativa reporte-se, apenas, à apuração do IRPJ e da CSLL, veja-se que os efeitos do regime de caixa no âmbito destes tributos não diferem daqueles verificados no âmbito da COFINS e da Contribuição ao PIS: lá somente se cogita de lucro auferido, e sua conseqüente tributação, no momento em que o desembolso financeiro, para a quitação da obrigação, evidencia um ganho em relação ao seu valor contábil; aqui, da mesma forma, tal ganho somente é integrada a receita bruta do período de apuração no qual houve a liquidação da obrigação. No âmbito do lucro real e lucro líquido ajustado (bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente), tal se concretiza mediante adição, ao lucro

contábil, da variação cambial ativa decorrente de operações liquidadas, dado que tais receitas não estão contabilizadas naquele período, pois seu registro submeteu-se ao regime de competência (em observância à legislação comercial), com sua anterior exclusão da base de cálculo.

A diferença, em termos práticos, está no fato de, no âmbito do IRPJ e da CSLL, a adição de tais receitas na apuração da base tributável implicar, necessariamente, a incidência dos referidos tributos, porque inalteradas as normas que a determinam, subsistindo aplicável alíquota positiva sobre a base de cálculo apurada.

Já relativamente à Contribuição ao PIS e à COFINS, quando a ELEKTRO liquida a obrigação sujeita a variação cambial, tal se dá em junho e julho/2005, momento em que, nos termos do relato fiscal, a empresa não está sujeita à tributação das receitas financeiras, ante a fixação de alíquota zero para os contribuintes submetidos à apuração não cumulativa daquelas contribuições.

É certo que o regime de caixa tem por objetivo primordial aproximar a tributação do momento em que o sujeito passivo evidencia capacidade contributiva para cumprir com a obrigação tributária. Neste sentido são as lições de Edmar Oliveira Andrade Filho, in Imposto de Renda das Empresas, Editora Atlas, 3ª Edição, 2006, p.32-33:

O chamado “regime de competência” tem importância fundamental para o Direito Tributário e para a Contabilidade. Sob o aspecto funcional, ele visa a fornecer critérios para imputação dos efeitos de mutações (permutativas ou modificativas) ocorridas (ou, em alguns casos, em vias de ocorrer) no patrimônio de determinada entidade, em determinado período; o qual é fixado pela lei ou pelo contrato ou estatuto. O regime de competência está ligado à idéia de mensuração de resultados num determinado período de tempo, fixado pela lei ou pelo contrato; traduz, portanto, o conceito de tempestividade.

[...]

Logo, tanto o regime de caixa como o regime de competência dizem respeito à imputação temporal de certas cifras para formação do resultado

da empresa e apuração do lucro ou prejuízo do período; pressupõem, portanto, a existência e a certeza do acréscimo ou decréscimo patrimonial.

[...] O regime de caixa, como o próprio nome evidencia, privilegia o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, de modo que os efeitos fiscais das mutações patrimoniais só serão reconhecidas quando houver a realização financeira deles. Do ponto de vista jurídico, esse regime é que melhor se amolda ao conceito constitucional de renda porque é o que se identifica com maior precisão com o conceito de acréscimo patrimonial disponível e porque dá maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva, posto que o tributo só deve ser pago quando o sujeito passivo já possua os recursos efetivamente disponíveis. Ou seja, de acordo com os princípios que norteiam o regime de caixa, o contribuinte só deveria pagar o imposto quando estivesse de posse dos recursos necessários para cumprir tal obrigação.

E, neste âmbito, ante a flutuação da cotação da moeda estrangeira a partir de 2000, a qual gerava, por vezes, mera expectativa de auferir receita, razoável foi postergar o reconhecimento das receitas financeiras, equacionando o problema criado pela volatilidade do câmbio.

Todavia, a incidência, no âmbito do regime de caixa, se dá segundo as regras deste segundo momento, para o qual foi postergado o fato jurídico tributário. O regime de caixa opera no aspecto temporal da hipótese de incidência, delimitando o momento no qual a receita integra a base de cálculo, e definindo, por consequência, quando ocorre o fato gerador do tributo.

É certo que tal contexto permite que o contribuinte valha-se de um momento mais vantajoso para implementação da condição que acarretará o reconhecimento da receita tributável. Porém, há que se considerar que outros interesses comerciais e financeiros determinam o momento da liquidação da obrigação, e, se esta ocorresse sob a égide de norma fixando alíquota mais elevada para a prevista durante o período no qual a obrigação foi se desvalorizando, também obrigaria o contribuinte a pagar as contribuições, neste novo patamar, sobre a totalidade de receitas verificadas na liquidação da obrigação.

Assim, tem razão o autuante quando assevera que, ao impor que as variações cambiais serão consideradas quando da liquidação da correspondente operação, o art. 30 da MP 2.158/35-01 não alterou e nem poderia alterar o fato gerador que é a vantagem auferida pela redução do valor da dívida. De fato, tal receita permanece incluída no conceito de faturamento, base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS.

Todavia, isto não significa que o fato gerador das contribuições ao PIS e COFINS continuou o mesmo, inclusive no mesmo período de apuração, devendo ser considerado apenas quando da liquidação da operação. O fato gerador ocorre no momento em que a pessoa jurídica auferir a receita tributável, e tal, no regime de caixa, corresponde ao momento da liquidação da obrigação. Não se trata de mera alteração da consideração temporal da variação monetária ativa na base de cálculo dos tributos e contribuições, mas sim de alteração do momento de ocorrência do fato gerador, com a consequente inclusão das variações monetárias ativas na base de cálculo quando este se verifica.

Assim, é computada na base de cálculo de junho e julho de 2005 a receita decorrente da desvalorização cambial da dívida liquidada nestes meses.

Ocorre que, posteriormente à adoção, pela ELEKTRO, do regime de caixa para reconhecimento da variação cambial, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 2004, previu:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as

alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

E, regulamentando tal permissivo legal, o Decreto nº 5.164, de 2004, reduziu a zero, a partir de 02 de agosto de 2004, as alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas, ainda que apenas em parte, ao regime de incidência não cumulativa dessas contribuições:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.”

Em verdade, a inexigibilidade da COFINS e da Contribuição ao PIS sobre os fatos aqui autuados decorre do disposto no Decreto nº 5.422, publicado em 09/05/2005 para também submeter à alíquota zero as receitas financeiras decorrentes de operações de hedge, nos seguintes termos:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I – não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II – aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Decreto entre em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Art. 3º Fica revogado o Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.

Caracterizado, portanto, que as variações cambiais ativas, no regime de caixa, integram o fato gerador do momento da liquidação da obrigação, descabe a assertiva fiscal de que a alíquota zero prevista no Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos a partir de 02.08.2004, conforme disposto em seu próprio artigo 3º.

Observe-se ainda que a sistemática de não cumulatividade em nada afeta as linhas gerais de determinação da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS, na medida em que seus efeitos se operam mediante a estipulação de créditos, que podem ser deduzidos da contribuição resultante da alíquota aplicada sobre o faturamento da empresa:

Lei 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (Vide art. 51 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

[...]

Lei 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput .

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

Ou seja, quando o legislador estipula que uma receita, incluída no conceito constitucional de receita bruta (total das receitas auferidas pela pessoa jurídica), merece isenção ou tributação sob alíquota zero, ele a está inserindo no campo de exclusões da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS.

Assim, ante as afirmações da Fiscalização de que a ELEKTRO esta sujeita ao regime não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, e

que optou pelo regime de caixa para a tributação das variações cambiais a partir de 2003, impõe-se concluir que as variações cambiais ativas relativas ao período iniciado em 01/01/2003, vinculadas a operações celebradas antes de 02 de agosto de 2004, desde que liquidadas após essa data, gozam, sim da redução a zero das alíquotas do PIS e da Cofins, em conformidade com os Decretos nº 5.164, de 2004 e 5.442, de 2005, estando, assim excluídas da base tributável de junho e julho/2005.

E, rejeitada, assim, a sistemática de apuração adotada pela Fiscalização, restam prejudicados os argumentos do impugnante quanto à não consideração dos valores das variações cambiais passivas no período, à exclusão de penalidade e de juros por ter observado as orientações definidas em soluções de consulta, e aos efeitos da medida judicial específica, proferida nos autos da ação judicial nº 2004.03.00.058746-4.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de RECEBER a impugnação de fls. 176/209, por tempestiva, e JULGAR IMPROCEDENTES as exigências relativas à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.”

No caso vertente, compartilho do entendimento constante do voto transcrito acima, tendo em vista que a meu sentir, a opção de tributação pelo regime de caixa das variações cambiais altera efetivamente o momento do fato gerador, qual seja, no presente caso, para a data da liquidação da operação.

Eis que a opção da tributação pelo regime de caixa pressupõe preponderantemente vincular o fato gerador do tributo a efetiva liquidação financeira. O que, considerando que nesse momento (liquidação) ocorreu o “fato gerador”, é de se entender que devem-se observar as regras de tributação aplicáveis à receita daquela natureza vigentes naquele momento.

Cabe trazer também que o regime de caixa é o regime contábil que apropria as receitas e despesas no período de seu recebimento ou pagamento, respectivamente, independentemente do momento em que são realizadas/auferidas.

O que para melhor elucidar, trago, em síntese, as seguintes regras:

- A despesa só é considerada Despesa Incorrida quando for paga, independente do momento em que esta foi realizada. O que considera aqui é o momento em que foi paga;
- A receita só é considerada Receita Ganha quando for recebida, independente do momento que esta foi realizada. O que considera aqui é o momento em que foi recebida.

Quando a norma tributária oferece ao contribuinte a opção “para fins de tributação” de se adotar o regime de caixa, é de se entender que “para fins de tributação” se altera o momento do “fato gerador” do “momento da percepção/auferimento” para o “momento da liquidação financeira. Eis que, caso assim não se entendesse, aplicar-se-ia equivocadamente regras de mera “postergação” de tributos para casos de opção de tributação pelo regime de caixa – o que não é o caso.

Ora, vê-se que, com a opção do contribuinte pela tributação pelo regime de caixa, a base de cálculo do PIS e da Cofins passou a ser definida somente no momento da efetiva liquidação do contrato, pois com o deslocamento do fato gerador é de se considerar também o deslocamento do momento em que deverá ser observada a regra matriz de incidência dessas contribuições.

Com efeito, como dito, é de se transparecer que a própria conceituação contábil de regime de caixa traz o entendimento da deslocação do registro contábil para o momento da “liquidação”/disponibilidade econômica.

No presente caso, tendo em vista a opção feita pelo contribuinte, no momento do fato gerador, qual seja, na data da liquidação do contrato, a alíquota de PIS e de Cofins sobre a receita financeira havia sido reduzida para “zero”, devendo-se, por conseguinte, considerar tal alíquota para fins de tributação daquelas contribuições incidentes sobre as r. receitas financeiras que, por sua vez, eram decorrentes das operações geradas a partir da data da opção pelo regime de caixa. Eis que a incidência das r. contribuições somente ocorreu com a efetiva percepção dessas receitas – ou seja, somente no momento da liquidação da operação.

Portanto, a opção pelo contribuinte pelo regime de caixa teve como consequência o deslocamento do fato gerador para o momento da liquidação do contrato e, por conseguinte, de toda a regra matriz de incidência das r. contribuições incidentes sobre a receita financeira auferida no decorrer da operação.

Sendo assim, ainda que a contratação tenha sido celebrada antes da norma que reduziu a alíquota para zero do PIS e da COFINS sobre tais receitas, bem como as receitas financeiras sejam auferidas no decorrer da operação, o fato gerador *per si*, considerando a opção pelo regime de caixa adotada pelo contribuinte, se deslocou para o momento da liquidação do contrato.

Desta feita, a meu sentir, não há que se falar em aplicar a norma pretérita a esse evento, mas sim a norma vigente quando do momento do fato gerador.

Não é demais lembrar que, no caso vertente, somente cabe adotar tal procedimento para as receitas de variações cambiais auferidas a partir da opção para fins de tributação pelo regime de caixa, não alcançando aquelas originadas quando o contribuinte observava o regime de competência.

Em vista de todo o exposto, entendo que a ELEKTRO, que observa a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, e que optou pelo regime de caixa para a tributação das variações cambiais a partir de 2003, deve considerar as variações cambiais ativas auferidas a partir de janeiro/2003, ainda que vinculadas a operações celebradas antes de 2 de agosto de 2004, desde que liquidadas após essa data, sujeitas a alíquota a zero das alíquotas do PIS e da Cofins, em conformidade com os Decretos nº 5.164, de 2004 e 5.442, de 2005. O que, em síntese, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado digitalmente

Tatiana Midori Migiyama

Processo nº 10830.011403/2007-40
Acórdão n.º **3202-001.360**

S3-C2T2
Fl. 949

CÓPIA