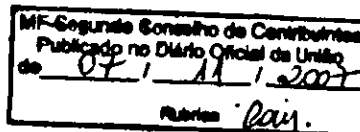




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700



Recorrente : KLABIN RIOCELL S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

NORMAS PROCESSUAIS

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. REDUÇÃO DA MULTA. Não se considera cerceamento de direito de defesa a prática da redução da multa de ofício em percentuais de 50% (pagamento) ou 40% (parcelamento) concedida pela Administração ao contribuinte que acatar o lançamento, deixando de instaurar o litígio.

CONCOMITÂNCIA NA ESFERA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. Tratando-se de matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, não se conhece da impugnação, por ter o mesmo objeto da ação judicial, em respeito ao princípio da unicidade de jurisdição contemplado na Carta Política.

BASE DE CÁLCULO. O crédito presumido do IPI, a recuperação de despesas e as variações cambiais incidentes sobre o investimento avaliado por equivalência patrimonial integram a base de cálculo da contribuição por expressa determinação contida na lei.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da Selic e Multa de Ofício de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

Recurso negado.

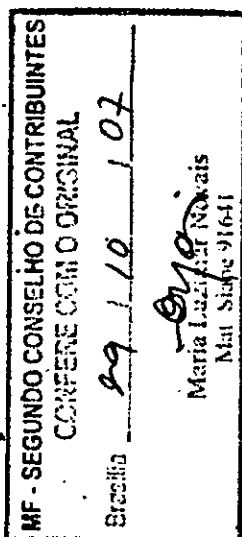
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KLABIN RIOCELL S/A

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da Cofins o valor correspondente ao ressarcimento do crédito presumido de IPI. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora), e Henrique Pinheiro Torres quanto à exclusão de crédito presumido da base de cálculo da Cofins, e Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Sandra Barbon Lewis e Adriana Maria de Miranda que excluíam também da base de cálculo da Cofins as variações cambiais sobre investimentos no exterior. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos apresentou declaração de voto. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Relator-Designado





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 07
Maria Luzim Novais
Mat. Supl. 10611

Recorrente : KLABIN RIOCELL S/A

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração relativo à Cofins em virtude de a contribuinte não haver incluído nos valores depositados judicialmente nos autos da Ação judicial nº 99.0004014-7 versando sobre a inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98 ao alterar a base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins, nem nas DCTFs apresentadas, as receitas advindas do crédito presumido do IPI e de variações cambiais de investimentos no exterior avaliados pela equivalência patrimonial.

A contribuinte apresenta impugnação alegando em sua defesa, em síntese:

1. inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98 ao alargar a base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins;
2. tendo ação judicial própria questionando a citada alteração na legislação de regência sobre a matéria, o presente lançamento, decorrente de receitas diversas, estaria alcançado pela citada ação judicial;
3. afirma que o crédito presumido do IPI é incentivo fiscal com o intuito de estimular o exportador, razão pela qual não se pode incluir este valor na base de cálculo da contribuição sob pena de se reduzir o incentivo em desrespeito à lei que o instituiu, além do que as receitas de exportação não são base de cálculo da contribuição;
4. o ressarcimento de despesa já foi objeto de tributação quando do seu ingresso na sociedade e inclui-lo na reversão de despesa seria tributa-lo novamente o que fere o princípio da capacidade contributiva e da vedação de tributo com efeito confiscatório;
5. em relação às variações cambiais afirma que somente na entrada de riquezas há receita, e no caso de variações cambiais e de equivalência patrimonial tal situação não se verifica pois trata-se de ajustes contábeis efetuados em virtude da variação da moeda estrangeira, e a MP 2037/2000 nos seus arts. 30 e 31 excluiu da base de cálculo da contribuição tais valores;
6. inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora; e
7. cerceamento de direito de defesa em virtude da possibilidade da redução da multa de ofício em 50% ou 40% se não houver contestação do lançamento e o débito lançado for parcelado/pago no período previsto para interposição de impugnação.

A DRJ em Porto Alegre - RS aplicou a renúncia à esfera administrativa em relação às alterações da legislação introduzidas pela Lei nº 9718/98 e em relação às demais matérias, manteve o lançamento nos exatos termos em que foi efetuado.

[Assinatura] 134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29	10 : 27
<i>Eno</i> Maria Luísa Mar Nevals Mat. São 91641	

2ª CC-MF
Fl.

A contribuinte apresenta recurso voluntário, alegando em sua defesa os mesmos argumentos trazidos na fase impugnatória.

Foi efetuado arrolamento de bens segundo informação de fl. 349.

É o relatório.

S. 134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuinte

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
COPIA DO ORIGINAL	
Brasília	29 10 07
Maria Lúcia de A. Costa	
M. Lúcia de A. Costa	

2º CC-MF
Fl.

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Primeiramente é de se verificar que a redução da multa de ofício em 50% (pagamento) ou 40% (parcelamento) prevista para o caso do contribuinte não contestar o lançamento e efetuar o pagamento ou parcelamento na fase impugnatória não constitui cerceamento de direito de defesa.

Vejamos, a Administração no seu poder discricionário como detentora da dívida concede uma redução da multa caso não haja impugnação e o contribuinte pague ou parcele o débito lançado, este tipo de prática em absoluto constitui cerceamento de direito de defesa porque, caso o contribuinte opte por instaurar o litígio nenhuma penalidade extra lhe é imputada além daquela estipulada na lei para o lançamento de ofício.

O que se observa é uma benesse concedida para aqueles que reconhecem seus débitos e pagam ou parcelam. Tal prática também é observada no comércio, por exemplo, quando se concede um desconto para o pagamento à vista. Este é sem dúvida um direito do credor que deixa de receber parte do valor a ele devido por terceiro na condição de quitação imediata do débito.

Conforme bem explicitado pela decisão recorrida a matéria versando sobre as alterações introduzidas na base de cálculo da Cofins e do PIS pela Lei nº 9718/98 foram questionadas pela recorrente no Judiciário.

Existindo ação judicial tratando da matéria ora em litígio é de se concluir pela concomitância entre as ações administrativas e judiciais.

Em razão do princípio constitucional da unidade de jurisdição, consagrado no art. 5º, XXXV da Constituição Federal, de 1988, a decisão judicial sempre prevalece sobre a decisão administrativa, e o julgamento em processo administrativo passa a não mais fazer sentido, em havendo ação judicial tratando da mesma matéria, uma vez que, se todas as questões podem ser levadas ao Poder Judiciário, somente a ele é conferida a capacidade de examiná-las, de forma definitiva e com o efeito de coisa julgada.

O processo administrativo é, assim, apenas uma alternativa, ou seja, uma opção, conveniente tanto para a administração como para o contribuinte, por ser um processo gratuito, sem a necessidade de intermediação de advogado e, geralmente, com maior celeridade que a via judicial.

Em razão disso, a propositura de ação judicial pela contribuinte, quanto à mesma matéria, torna ineficaz o processo administrativo. Com efeito, em havendo o deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a apreciação da mesma matéria na via administrativa. Ao contrário, ter-se-ia a absurda hipótese de modificação de decisão judicial transitada em julgado e, portanto, definitiva, pela autoridade administrativa: basta imaginar um processo administrativo que, tramitando mesmo após a propositura de ação judicial, seja decidido após o trânsito em julgado da sentença judicial e no sentido contrário desta.

BM



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29 / 10 / 02	
Maria Luzia Novais Mat. Stape 91641	

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

Ademais, a posição predominante sempre foi nesse sentido, como comprova o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional publicado no DOU de 10/07/1978, pág. 16.431, e cujas conclusões são as seguintes:

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

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

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

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

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

Cabe ainda citar o Parecer PGFN nº 1.159, de 1999, da lavra do ilustre Procurador representante da PGFN junto aos Conselhos de Contribuintes, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional e submetido à apreciação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda e cujos itens 29 a 34 assim esclarecem:

29. *Antes de prosseguir, cumpre esclarecer que o Conselho de Contribuintes, ao contrário do aventado na consulta, não tem entendimento diverso àquele que levou ao disposto no ADN n. 3/96. Conforme verifica-se, dentre inúmeros outros, dos acórdãos n. 02-02.098, de 13.12.98, 01-02.127, de 17.3.97, e 03-03.029, de 12.4.99, todos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e 101-92.102, de 2.6.98, 101-92.190, de 15.7.98, 103-18.091, de 14.11.96, e 108.03.984, estes do Primeiro Conselho de Contribuintes, há firme entendimento no sentido da renúncia à discussão na esfera administrativa quando há anterior, concomitante ou superveniente arguição da mesma matéria junto ao Poder Judiciário. O que ocorreu algumas vezes, e excepcionalmente ainda ocorre, é que há conselheiros – e, quiçá, certas Câmaras em certas composições – que assim não entendem, especialmente quando a ação judicial é anterior ao lançamento: alegam, aqui, que ninguém pode renunciar àquilo que ainda não existe. Nestes casos – isolados e cada vez mais excepcionais, repita-se – a PGFN, forte nos precedentes da CSRF acima referidos, vem sistematicamente levando a questão àquela superior instância, postulando e obtendo sua reforma neste particular.*

30. *Voltando ao tema da procedimento a adotar nos casos enunciados no item 28, preliminarmente anotamos que não nos parece existir qualquer distinção, entre a ocorrência destas situações antes ou após o trânsito em julgado da decisão judicial menos favorável ao contribuinte, pois sendo a decisão administrativa imediatamente executável e mandatória à administração (art. 42, inciso II, do Decreto n. 70.235/72) –*

134/5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	29 / 10 / 04
Maria Lúcia de Novais Mat. Supl. 91641	

2ª CC-MF
Fl.

enquanto a decisão judicial será apenas declaratória dos interesses da Fazenda Nacional -, a situação de impasse se instalará qualquer que seja a posição processual do trâmite judicial.

31. No mérito, verifica-se que muitas destas situações são evitadas quando os agentes da administração tributária, conforme é da sua incumbência, diligenciam nos atos preparatórios do lançamento para verificar a existência de ação judicial proposta pelo contribuinte naquela matéria, ou ainda, preocupam-se em rapidamente informar aos órgãos julgadores (de primeira ou de segunda instância) acerca do mesmo fato quando identificado no curso de tramitação do processo administrativo. O mesmo se diga com a boa-fé processual que deve presidir as atitudes do contribuinte, pois que ele - mais que qualquer agente da administração - estaria em condições de informar no processo administrativo sobre a existência de ação judicial e igualmente informar no processo judicial acerca de eventual decisão na instância administrativa: no primeiro caso, o órgão administrativo deixaria de apreciar o litígio na matéria idêntica àquela deduzida em juízo; no segundo caso, provavelmente o Poder Judiciário deixaria de enfrentar os temas já resolvidos pró-contribuinte na instância administrativa, até mesmo por superveniente carência de interesse da União; em qualquer hipótese, estaria evitado o conflito entre as jurisdições.

32. Nasqueas decorrências onde estas cautelas não são possíveis ou não atingem os efeitos almejados, temos que analisar o tema sobre duas óticas diversas: o primeiro, da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário; o segundo, da revisibilidade da decisão administrativa e dos procedimentos à realização deste intento.

33. Não há qualquer dúvida acerca da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário em relação àquele que possa advir de órgãos administrativos. Fosse insuficiente perceber a óbvia validade dessa assertiva em nosso modelo constitucional, assentada na unicidade jurisdicional, basta verificar que as decisões administrativas são sempre submissíveis ao crivo de legalidade do iudicium, não sendo o reverso verdadeiro (melhor dizendo, o reverso não é sequer possível!!!). É por esse motivo que havendo tramitação de feito judicial concomitante à de processo administrativo fiscal, considera-se renunciado pelo contribuinte o direito a prosseguir na contenda administrativa. É também por este motivo que a administração não pode deixar de dar cumprimento a decisão judiciária mais favorável que outra proferida no âmbito administrativo.

34. Ora, caracterizada a prevalência da decisão judicial sobre a administrativa em matéria de legalidade, tem-se de verificar as possibilidades de revisão da decisão definitiva proferida pelo Conselho de Contribuintes quando, nesta específica hipótese, for menos favorável à Fazenda Nacional. A possibilidade da revisão existe, conforme comentado nos itens 3/10 supra, e sendo definitiva a decisão do Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 42 do Decreto n. 70.235/72 - pois se não for devem ser utilizados os competentes instrumentos recursais (recurso especial e embargos de declaração, este inclusive pelas autoridades julgadora de primeira instância e executora do acórdão) - resta apenas a cassação da decisão pelo Sr. Ministro da Fazenda, que pode ser total ou parcial, mas sempre vinculada apenas à parte confrontadora com o Poder Judiciário. Neste quadro, o exercício excepcional desta prerrogativa estaria assentado nas hipóteses de inequívoca ilegalidade (quando houver o confronto de posições tout court) ou abuso de poder (quando deliberadamente ignorada a submissão do tema ao crivo do Poder Judiciário), conforme o caso.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONTÉM CÓPIA ORIGINAL
Data: 29 / 10 / 02
Maria Lúcia N. Nogueira
M. N. 94641

2ª CC-MF
Fl.

Dessa forma, uma vez que a citada matéria- alteração da base de cálculo da contribuição, está em discussão no Judiciário, que tem a competência para dizer o direito em última instância, resta afastada a possibilidade de seu reconhecimento pela autoridade administrativa, que não deve conhecer das matérias objeto de ações judiciais interpostas pela contribuinte, como bem decidiu a instância *a quo*.

No que diz respeito à inclusão do crédito presumido do IPI, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior e avaliados pela equivalência patrimonial, bem como de recuperação de despesas na base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, é preciso, antes de qualquer coisa, conceituar o que seria considerado como receita para efeito da base de cálculo das contribuições sociais, conforme definido na Lei nº 9.718/98.

Anteriormente à Lei nº 9.718/98 o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, §2º.

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.

Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.

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

§ 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;

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

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;

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

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
COMISSÃO DE RECURSOS
Processo nº 11080.008715/00-49
Recurso nº 129.748
Acórdão nº 204-00.700
Data 29 / 10 / 07
Marta Helena de Almeida
Marta Helena de Almeida

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos, não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV - "Receitas e Despesas/Resultado", é que "*receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos¹, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes de diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido*".

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...

As receitas são o fluído vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.

(...)

Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo - a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período.

¹ A leitura desse pronunciamento permite concluir que os acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimos tomados ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receitas, porque não altera o patrimônio líquido.

124/8



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 07
Maria C. L. M. Novais
Mat. São 91641

2ª CC-MF
Fl.

Estes autores reconhecem que outros ingressos que não só os decorrentes do faturamento também seriam conceituáveis como receita:

Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riquezas decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receitas. Daí resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento numero 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos, ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que embora o "fluxo de concretização" fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita...

Com efeito, os autores ao sintetizarem a conceituação do que seja receita ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, receita é vista como produto da empresa (faturamento); na segunda, consistiria no produto da empresa transferido a seus clientes; na terceira, corresponde à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e na última, a receita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos o passivo, sendo o diferencial entre os dois grupos – ativos e passivos, exatamente o que se denomina de "patrimônio líquido". Este patrimônio é aumentado pela receita, seja a decorrente do faturamento ou de outros ingressos, e diminuído pelos custos e/ou despesas.

Para Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema de resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

Verifica-se, portanto, que o conceito de receita encontra-se intimamente relacionado com o patrimônio, representando, assim, o conjunto de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa, aumentando-o.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da

134/19



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONTETE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 10 07
Maria Luzia Novaes
Mat. 51611

2ª CC-MF
Fl.

peessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnies autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros."

Mesmo se considerarmos o conceito de receita na teoria econômica, verifica-se que esta representa o "acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real", segundo Belsunce in "El concepto de redito em la doctrina y em el derecho tributário".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso financeiro que entre na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

No que tange à exclusão da base de cálculo da contribuição do crédito presumido do IPI, é de se observar, como bem frisou a decisão recorrida, que o crédito presumido do IPI, como o próprio nome diz representa um crédito, devendo como tal ser contabilizado.

Ressalte-se, ainda, que sobre as exportações não incide o PIS e a Cofins, representando o crédito presumido do IPI uma forma de ressarcimento dos valores destas

BM 10



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 07
Maria Lúcia de Novais Mat. Sign. 91611

2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

contribuições que incidiram sobre os insumos empregados na industrialização de produtos a serem exportados nas demais etapas da cadeia produtiva.

O crédito presumido do IPI constitui, em verdade, um incentivo fiscal à exportação representando um ingresso financeiro na contabilidade do contribuinte, alterando o seu patrimônio, conceituando-se, pois, como receita e como tal deve ser tributado.

Mesmo na legislação do Imposto sobre a Renda, segundo Higuchi in "Imposto de Renda das Empresas", pp. 32/33, não é permitida a dedução do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas de qualquer incentivo fiscal, seja o imposto calculado com base no lucro arbitrado ou presumido e, no lucro real os incentivos fiscais que podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto são aqueles elencados na Lei nº 9.532/97 e MP 1.855, com vigência a partir de 01/01/98, dentre os quais não se encontram os créditos presumidos do IPI.

Afirma, ainda, Higuchi que: "A nova base de cálculo abrange todas as receitas operacionais e as não operacionais, com exceção das receitas, rendimentos e ganhos previstos nos incisos II a IV do § 2º do art. 3º da Lei." Ou seja, todo ingresso ocorrido nas contas de receitas da empresa constitui base de cálculo da contribuição, exceto as exclusões previstas expressamente na legislação de vigência, dentre as quais não se encontra o crédito presumido do IPI.

Revela observar que embora o crédito presumido do IPI seja um incentivo fiscal à exportação não se confunde com a receita advinda de venda de bens e produtos ao exterior, esta sim desonerada da incidência da Cofins e do PIS.

No que tange à recuperação de despesas não há dúvidas que correspondem a uma receita ingressada no patrimônio da contribuinte e como tal deve ser tributada pela Cofins e pelo PIS de acordo com a sistemática da Lei nº 9.718/98.

O parágrafo segundo do art. 3º da Lei nº 9.718/98 prevê as exclusões da base de cálculo da contribuição, dentre as quais não se encontram as recuperações de despesas:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§ 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;

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; (grifei)

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 29. 1. 10. 07 Maria Izilda de Novais Mat. Supl. 91641

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

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

A recuperação de despesas não se confunde com a recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas, e, portanto, encontra-se excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins.

O que o invocado dispositivo legal assegura é a exclusão da base de cálculo da recuperação de créditos baixados como perda e que não representem ingressos de novas receitas, o que não se confunde com recuperação de despesa.

Com efeito, o mencionado dispositivo trata de reversão de provisões constituídas para fazer face a créditos duvidosos ou de créditos considerados irrecuperáveis e baixados como perda. À evidência, tais recuperações não constituem ingresso de novas receitas.

A seu turno, a recuperação de despesa além de não se encontrar expressamente contemplada como exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins constitui ingresso de receita nova e, como tal, compõe a receita bruta, base de cálculo da contribuição.

Observe-se que não há bi-tributação como alegou a recorrente, pelo simples fato de se estar a tributar nova receita que ingressou no patrimônio da recorrente já que se não houve sido recuperada tal rubrica constituiria uma despesa e como tal um decréscimo no patrimônio.

No que diz respeito às variações cambiais estas também se constituem uma receita devendo, por consequência serem tributadas. Representam sim um acréscimo patrimonial decorrente da variação da moeda estrangeira.

Quanto ao argumento de que os arts. 30 e 31 da MP 2037/2000 excluíram da base de cálculo das contribuições as variações cambiais não pode prosperar. O que os citados dispositivos legais permitiram foi a contabilização das variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações do sujeito passivo pelo regime de caixa, ou seja, quando da liquidação da referida obrigação. No caso em análise tal dispositivo não pode ser aplicado, pois, a variação cambial em comento origina-se de atualizações de investimentos da contribuinte mantidos no exterior e avaliados por equivalência patrimonial, o que não se confunde com obrigações ou direito de crédito da recorrente.

Hiromi Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, 2000, pp.79, explica a diferença entre direitos de crédito e investimentos:

O investimento em forma de participação societária não representa direito de crédito porque o valor não é exigível. O valor decorrente de empréstimo de dinheiro ou de operações comerciais é direito de crédito porque é exigível no vencimento. O investimento no capital de sociedade não tem vencimento e não é exigível. Se a sociedade entra em regime falimentar, o investimento torna-se perdido.

Mais adiante o autor afirma que o valor da diferença decorrente da variação cambial de investimentos no exterior será considerado como resultado operacional de equivalência patrimonial, ou seja, uma receita para efeitos de tributação do PIS e da Cofins na sistemática prevista na Lei nº 9718/98.

O investimento no exterior é ajustado com base na equivalência patrimonial e depois feito o ajuste com base na taxa cambial. No caso em questão o ajuste feito com base na equivalência patrimonial não constitui receita nos termos da Lei nº 9718/98, todavia, o ajuste



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasão	29 / 10 / 04
Maria Luíza de Novais	
Mat. Siga: 91641	

2º CC-MF
Fl.

posterior, com base na variação cambial representa um resultado, ou seja, um ganho, uma receita decorrente da diferença de valor entre a moeda estrangeira e a nacional, devendo, portanto, este "segundo" ajuste compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Cabe verificar o que estabelece a Lei nº 9.718, de 1998, ao fixar a base de cálculo das contribuições:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

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

§ 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;

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

Inciso II alterado pela MP nº 1.991-15, de 2000, art. 2º.

Verifica-se do dispositivo transcrito que a base de cálculo das contribuições é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A seu turno, o § 2º prevê as exclusões da base de cálculo, sendo que inciso II deste parágrafo fixa a possibilidade de exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial - MEP) e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas.

Para melhor compreensão da questão, é importante que se conheça os métodos utilizados pela contabilidade para avaliação dos investimentos permanentes em participações societárias no País ou no exterior.

Os investimentos permanentes em participações societárias são aqueles adquiridos com a intenção de continuidade. Esses investimentos podem ser avaliados pelas pessoas jurídicas de duas formas:

- a) pelo custo de aquisição; ou
- b) pelo método da equivalência patrimonial - MEP.

O método da equivalência patrimonial consiste na alteração do valor contábil dos investimentos registrados na contabilidade da investidora conforme o aumento ou a diminuição

134 / 13



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29.10.07
Maria Luzia M. Novais
Mat. 20400700

2ª CC-MF
Fl.

do patrimônio líquido da investida. A investidora deve reconhecer a débito ou a crédito da conta investimento as variações do patrimônio líquido ocorridas na investida, decorrentes do lucro ou de qualquer outra operação que modifique o patrimônio líquido da investida.

Primeiramente é de se observar que só podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições as variações positivas ocorridas no patrimônio líquido da investida, quando contabilizadas como receitas. Estas variações são decorrentes, primordialmente, de lucros auferidos, podendo, entretanto, o patrimônio líquido ser afetado por outras operações como, por exemplo, reavaliação de ativos.

Esta assertiva esta de acordo com o que estabelece o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1999, que estabelece a exclusão do resultado positivo – lucros – da equivalência 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 receitas.

Destarte, o que a norma estabelece é a exclusão de lucros, apurados pelo método da equivalência patrimonial, decorrente de variações no patrimônio líquido da investida, bem assim de lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

Não se deve confundir o resultado positivo advindo de variações no patrimônio líquido da investida, com as variações monetárias ou cambiais que devem influenciar o patrimônio líquido da investidora em razão de índices que traduzam a desvalorização da moeda nacional.

Observe-se que a variação cambial não afeta, em absoluto, o patrimônio da investida, mas apenas o da investidora. Vejamos que se a moeda corrente do país de origem da investida for a mesma daquela do país da investidora não haverá variação cambial, apenas resultado positivo da equivalência patrimonial.

Acrescente-se, ainda, que o patrimônio da investida não sofre alteração face à variação cambial decorrente da valorização ou desvalorização da moeda estrangeira, expressa na contabilidade apenas da investidora. Qualquer que seja a variação cambial o patrimônio líquido da investida permanece o mesmo, podendo ser afetado apenas por lucro ou prejuízo, ou outras operações tais como reavaliação de ativos.

A variação cambial é decorrente única e exclusivamente da alteração da cotação da moeda estrangeira (país de origem da investida) em relação à nacional (país da investidora), tratando-se, portanto, de uma receita financeira devendo ser incluída na base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Vejamos que se o patrimônio da investida for de US\$ 1.000,00 e houver lucro de US\$ 300,00, a alteração do seu patrimônio líquido será de US\$ 300,00 (exatamente o lucro ou resultado positivo da equivalência patrimonial). Já para a investidora, supondo-se uma variação cambial no período de 1US\$=1,2 R\$, ter-se-ia um resultado positivo do investimento no exterior apurado por equivalência patrimonial de R\$ 300,00 (lucro da investida, excluído da base de cálculo da contribuição), mais o resultado da variação cambial de R\$ 260,00 (não excluído da base de cálculo da Cofins). Note-se que o resultado da variação cambial não afetou o patrimônio da investida, mas apenas o da investidora que obteve um ganho resultante da desvalorização da moeda nacional em relação à estrangeira.

134/14



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 de 10 de 2007
Maria Luzimar Novais
Mat. Sign. 91641

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

Não afetando o patrimônio da investida não pode a variação cambial ser considerada como resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, excluído da base de cálculo da Cofins e do PIS pelo comando legal já mencionado.

Com efeito, o ajuste do investimento em função da equivalência patrimonial é ditado apenas pelos lucros e rendimentos decorrentes de variação no patrimônio líquido da investida. A eventual utilização de mera técnica de apuração destes ajustes, concomitantemente com o reflexo decorrente de perda de valor da moeda nacional em face de outras moedas, não tem o condão de alterar a norma legal. É o que se depreende da leitura do art. 16 da Instrução nº 247, de 27 de março de 1996, da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, que estabelece o registro contábil em separado dos valores apurados quando a variação monetária não é registrada e apurada separadamente do MEP, *in verbis*:

Art. 16. - A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial deverá ser apropriada pela investidora como:

I - receita ou despesa operacional, quando corresponder:

a) a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores;

b) a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior;

II - receita ou despesa não operacional, quando corresponder a eventos que resultem na variação da porcentagem de participação no capital social da coligada ou controlada;

III - aplicação na amortização do ágio em decorrência do aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação dos ativos que lhe deram origem; e

IV - reserva de reavaliação quando corresponder a aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação de ativos na coligada e controlada, ressalvado o disposto no inciso anterior.

Destarte, quando o ajuste do investimento for efetuado pela equivalência patrimonial calculado sobre as variações no patrimônio líquido da investida o resultado positivo poderá ser excluído da base de cálculo das contribuições. Em contrário senso pode-se afirmar que o ajuste do investimento em decorrência de variação cambial não decorre de variação do patrimônio líquido da investida, logo o valor da variação cambial se constitui em receita bruta operacional, devendo, por conseguinte - a teor do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998-, compor a base de cálculo das contribuições.

Para melhor compreensão do método e do registro das receitas, explicita-se abaixo exemplos numéricos com seus respectivos registros contábeis.

Exemplo: empresa "A", domiciliada no Brasil, com capital de R\$2.000.000,00, adquiriu, em 31 de dezembro de 2002, 100% das ações da empresa "B", domiciliada no exterior, por US\$ 500.000,00, valor do Capital e patrimônio líquido. Após um ano a empresa "B" apresentou um lucro de US\$ 300.000,00 elevando o valor de seu patrimônio líquido para US\$ 800.000,00. No mesmo período a variação cambial (R\$/US\$) foi de 1,00:1,00 para 1,00:1,30.

134/15



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 10, 07
Maria Luzimar Novais
Mat. São 91641

2ª CC-MF
Fl.

- 1) No momento da aquisição (dezembro de 2002), o ativo da investidora estava composto da seguinte forma:

Empresa "A" investidora	
Investimento em "B" (US\$500.000,00)	R\$ 500.000,00
Demais Ativos	R\$ 1.500.000,00
Total	R\$ 2.000.000,00

- 2) Um ano depois (dezembro de 2003)

Empresa "B" (investida)	
Capital Social	US\$ 500.000,00
Lucro	US\$ 300.000,00
Total	US\$ 800.000,00

O patrimônio líquido da empresa "B" aumentou de US\$300.000,00, passando a ser de R\$ US\$800.000,00. Como a empresa "A" detém 100% das ações de "B", então seu investimento passou a ser de US\$ 800.000,00. Subtraindo-se o valor do investimento original (US\$500.000,00) resulta um ganho de US\$300.000,00, X 1,30 = R\$ 390.000,00 de LUCRO. A variação cambial decorre da atualização do investimento original: US\$500.000,00 x 1,30 = R\$ 650.000,00 – R\$ 500.000,00 = R\$ 150.000,00..

Empresa "A" (investidora)	
Investimento inicial em "B"	R\$500.000,00
Aumento do investimento:	
• Res. Equival. Pat.	R\$390.000,00
• Variação Cambial	R\$150.000,00
Investimento em "B"	R\$1.040.000,00

Na contabilidade de "A", o aumento do investimento em "B" vai ser registrado como receita operacional – lucros derivado de alteração no patrimônio líquido da investidas e variação cambial decorrentes da desvalorização da moeda, de forma a compor o lucro líquido da investidora. Suponhamos que no exemplo em questão a empresa "A" apurou um lucro relativo as suas atividades no País de R\$ 300.000,00.

Resultado do Exercício da Empresa "A" (investidora)	
Lucro das atividades no Brasil	R\$300.000,00
Contrapartida do ajuste do investimento pela Eq. Patrimonial.	
• Lucro líquido	R\$390.000,00
• Variação cambial	R\$150.000,00
Lucro líquido do período	R\$840.000,00

BH 16



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 de 10 de 07
Maria Luzimar Novais.
Mat. Sup. 01641

2ª CC-MF
Fl.

Acompanhando o desenvolvimento dos exemplos e dos registros contábeis acima, verifica-se que a investidora obteve receita operacional da ordem de R\$ 540.000,00, sendo R\$390.000,00 de lucro apurado pela investida e R\$ 150.000,00 de variação cambial decorrente da desvalorização da moeda. Na apuração da base de cálculo das contribuições poderá ser deduzido, exclusivamente, o valor da receita contabilizada decorrente do lucro da investida apurado pelo método da equivalência patrimonial.

Assim sendo, a toda evidência, o resultado da avaliação do investimento pelo valor do patrimônio líquido só pode ser excluído da receita bruta quando se referir a lucros auferidos no exterior. As demais parcelas que não afetaram o patrimônio líquido da investida, embora apurado com a utilização da técnica da equivalência patrimonial, constituem receita bruta operacional, devendo, à luz da legislação aplicável, compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa "se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)". Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante a respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigente, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo "diverso (índice ou taxa de juros)". O diverso é tão-somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos "menores que (<)", mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexiste o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da taxa Selic), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do ADIN 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a

134/17



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29 / 10 / 67	
Maria Luzia de Nêvais Mat. N.º 91641	

2ª CC-MF
Fl.

promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, **os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano**, não se podendo tresler o CTN como tão desassisadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349).

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as Leis nºs 8981/95, 9069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação "SELIC"), 9250/95, 9528/97 e 9779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei nº 8981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à "taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (*sic*)". Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se aufer e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delineia-se a pretensão da recorrente.

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, dos ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis nº 7763/89, 7150/83, 9069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da taxa Selic mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por fazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi*

1134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		2ª CC-MF
CONFERE COMO ORIGINAL		Fl.
Brasília, 29 / 10 / 07		
Maria Luzia de Novais Mat. N.º 91641		

idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por fim, a alegação de que o Bacen venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo de regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão-somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lícito, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São,

19



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 04
Maria Luiza Per Novais
Mat. Supl. 91641

2ª CC-MF
Fl.

com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varella. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed.. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original).

Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantêm a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação "moratória" apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados "juros remuneratórios" por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigorante, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 29 10 04
Maria Luzia Novais
Mat. Supl. 91641

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, pg 31).

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a taxa Selic obedece a devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade qualquer nela, à semilitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a inoerir vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria Geral da República, nos autos do R. Esp. 215881/PR:

Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código."

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total improcedência das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.

NAYRA BASTOS MANATTA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Data: 29 / 10 / 07
Maria Luzia Novais
Mat. Sign. 11641

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
JORGE FREIRE

Em que pese o bem fundamentado voto da ilustre Conselheira Nayra Manatta, com a devida *vênia*, divirjo em um único ponto, qual seja, a inclusão dos valores recebidos a títulos de crédito presumido na base impositiva da Cofins. E, saliento, não estamos tratando aqui da aplicação da lei que instituiu o crédito presumido, mas sim procurando identificar se o valor dele decorrente pode ser considerado como "receita", para efeitos de incidência da norma impositiva da Cofins.

A ímclita relatora do voto vencido, entende, em síntese, que o conceito de "receita", no tipo exaacional esculpido no § 1º do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, estaria relacionado com o conjunto de valores que ingressam no patrimônio do sujeito passivo, seja na forma de entrada financeira, renda, preço ou receita, constituindo-se de todo ingresso nas contas de receita da empresa, exceto as exclusões previstas expressamente na legislação.

Também não tenho dúvida que o valor pago a título do incentivo fiscal apontado representa ingresso de divisas na recorrente, repercutindo em seu patrimônio. Mas a questão é sabermos se incide a Cofins sobre tais valores.

Creio que não há discordância que o benefício fiscal chamado crédito presumido visa tornar os produtos nacionais mais competitivos no mercado internacional, desta forma desonerando a incidência da Cofins, e também do PIS, incidentes em cascata ao longo da cadeia produtiva dos produtos efetivamente exportados. Ora, se a natureza jurídica do incentivo fiscal da Lei nº 9.363 é o ressarcimento daquelas contribuições incidentes na linha de produção de produto exportado, não me parece lógico que se queira fazer incidir sobre tais valores a própria Cofins que se quis desonerar.

Mas se assim fosse com o valor do ressarcimento, com o que não pactuo, assim também deveria ser com o valor do crédito presumido que houvesse sido compensado com o IPI devido, como determina a Lei nº 9.363/96 em seu artigo 4º, já que são da mesma natureza, porém, simplesmente, aproveitados sob diferentes formas. Contudo, em ambas hipóteses, há repercussão no patrimônio da empresa, pelo que deveriam, então, ser, de igual modo, ofertados à tributação da Cofins.

Em face de tal, entendo que não se pode fazer uma leitura de que, aos olhos da norma impositiva, todo ingresso que represente acréscimo patrimonial ocorrido nas contas de receita da empresa constitua-se em base de cálculo da Cofins. Até porque, desta forma, estaríamos pautando a natureza jurídica dos aportes financeiros em função de sua escrituração contábil, e aí adentraríamos no caminho da imprecisão, quando estaríamos a discutir-se o valor do crédito presumido deveria ser escriturado como receita patrimonial ou como conta redutora do custo dos produtos exportados que deram à luz ao valor incentivado, questão controvertida nos autos.

E, nesse passo, a Lei nº 9.718/98, ao alargar sua incidência sobre "receitas auferidas" pelo sujeito passivo, tornou impreciso o delineamento do núcleo material da hipótese de incidência. Justamente por isso, entendo que o rol das exclusões da base de cálculo listados no inciso I do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, não é *numerus clausus*.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29 / 10 / 03	
Maria Lúzi Tar Novais Mat: Siga 91641	

2ª CC-MF
Fl.

O que não se pode conceber é que a União proceda ao ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados e, ao mesmo tempo, tribute o valor desse ressarcimento. Se isso fosse admissível, estaríamos diante, a meu sentir, do absurdo de tributar tributo.

Em resumo, sobre o valor decorrente do ressarcimento do crédito presumido, não só aquele da Lei nº 9.363/96 como o da Lei nº 10.276/2001, não incide a Cofins, na moldura da Lei nº 9.718/98.

Contudo, em outro giro, há todo um arcabouço legal dando lastro jurídico à motivação econômica que visa incentivar a exportação dos produtos nacionais, por isso, em uma de suas formas, desonera a receita dela decorrente. Assim, mesmo se considerássemos o valor ressarcido como receita para os fins da lei impositiva da Cofins, ela seria isenta, eis que é receita decorrente de exportação.

A recorrente teve direito ao benefício de crédito presumido, objeto do ressarcimento que se quer tributado pela Cofins, pois adquiriu insumos no mercado interno para fabricar os produtos destinados à exportação. Se toda sua produção fosse vendida ao mercado interno, não haveria direito ao benefício fiscal da Lei nº 9.718/98.

Sem embargo, o crédito presumido decorre das exportações efetivadas, direta ou indiretamente, sendo, portanto, espécie de receita decorrente da exportação. A exportação é a causa imediata do ressarcimento, pois o valor do crédito presumido é diretamente proporcional à relação verificada entre a receita operacional bruta e a receita de exportação do beneficiário do incentivo fiscal, nos termos da Lei instituidora do benefício.

Outro não é o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, exarado no Parecer Normativo CST nº 71/72, ao afirmar que o ressarcimento de créditos outorgados por benefícios à exportação tem natureza de receita de exportação, como se constata pela sua transcrição infra:

9. Quanto à modalidade de utilização do crédito referida na alínea 'd' – o ressarcimento em espécie – ocioso seria expender-se qualquer argumentação no sentido de classifica-la como receita, já que com esta se identifica na sua forma mais típica.

10. Assim, demonstrado que está a natureza de 'receita', inerente aos incentivos fiscais, dúvida nenhuma subsiste quanto a qualificação dos mesmos como receita de exportação, visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global.

Também, no mesmo rumo, dispõe o Parecer Normativo CST nº 45/76:

(...) a utilização dos créditos decorrentes de estímulo fiscal deve ser considerada como receita operacional, nos termos do art. 155 do Decreto nº 76.186/75 (RIR/75) e qualificada como 'receita de exportação'. (sublinhei)

Desta forma, a qualificação do crédito presumido de IPI, a título de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins, se receita fosse, seria receita de exportação e, portanto, estaria ao abrigo das normas de isenção e imunidade, as quais examino.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COMO ORIGINAL	
Brasília,	29 / 10 / 01
Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641	

2º CC-MF
Fl.

As receitas de exportação são isentas da Cofins e do PIS/Pasep por força do que estatui o inciso II e § 1º do artigo 14, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:

I – omissis;

II – da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput. (sublinhei)

Gize-se que a Medida Provisória referida, mesmo tendo sido publicada em agosto de 2001, continua em vigor por força do artigo 2º, da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001.

Com efeito, sendo o crédito presumido de IPI para ressarcimento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, utilizado mediante restituição em espécie ou para compensação com outros tributos, uma das modalidades de “receita de exportação”, é de se concluir que esses valores estão isentos das contribuições mencionadas.

Por derradeiro, por amor à argumentação, eis que o período abarcado pelo lançamento (01/04/2000 a 31/12/2000) é anterior a vigência da Emenda Constitucional 33/2001, além de isentas, as receitas decorrentes de exportação, a exemplo do crédito presumido, a partir de 12/12/2001, são imunes. É o que dispõe o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela mencionada EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que possui a presente redação:

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

§ 1º omissis.

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (grifei)

(...)

Despiciendo salientar que a Constituição Federal deixa claro que as contribuições para a seguridade social, das quais a Cofins e o PIS/Pasep fazem parte, são espécies das contribuições sociais previstas no artigo 149, da Carta Magna, conforme entendimento já consagrado pelo Pleno do STF, em decisão unânime, no Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, da lavra do Ministro Carlos Mário Velloso.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFÉRENCIA ORIGINAL	
Brasília:	29 / 16 / 61
Maria Luzia de Novais Mat. Supl. 91641	

2ª CC-MF
Fl.

CONCLUSÃO

Forte em todo exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO PARA QUE O VALOR DECORRENTE DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI (Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001) SEJA EXCLUÍDO DA BASE IMPONÍVEL DA COFINS.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.

JORGE FREIRE



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brosela	99 / 10 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. São 91641	

2º CC-MF
Fl.

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Tendo firmado posição contrária à que prevaleceu no presente julgado, apresento a seguir declaração das razões que me levam a divergir do posicionamento vencedor.

Esta Câmara tem debatido à exaustão a questão da incidência da Cofins, na sistemática instituída pela Lei nº 9.718/98, sobre variações patrimoniais aumentativas que não se enquadrem exatamente num conceito restritivo de receita auferida. Há, basicamente, duas correntes, uma apregoando a aplicação pura e simples do conceito contábil de receita, isto é, qualquer contrapartida de variação patrimonial aumentativa do ativo ou diminutiva do passivo; e outra que propugna pela necessidade de se ultrapassar a noção contábil de receita para se buscar uma conceituação jurídica específica para efeito daquela tributação.

Ao examinarmos questões desse tipo ficou vencedora a tese do respeito estrito ao conceito contábil no que disse respeito à tributação das variações cambiais.

Em outros recursos chegou-se a levantar a discussão da tributação ou não de "recuperações de despesas", não identificáveis exatamente com novas receitas, mas se pôde passar ao largo da questão ao se descaracterizar os ingressos discutidos de tal condição. Em suma, pôde-se afirmar tratar-se de receitas e não de recuperação de despesas, o que dispensou o exame mais profundo sobre a tributação destas.

No presente processo, entretanto, impossível fugir ao tema. É que o direito do contribuinte criado pela Lei nº 9.363/96 não tem como ser classificado de forma diversa. Assim, efetivamente, não há qualquer contraprestação por parte da entidade recebedora a um "cliente", nem muito menos a colocação à disposição de alguém de um ativo seu a ser devolvido acrescido de um mais-valor a título de juros. Ausentes, desse modo, as condições restritivas do conceito de receitas. Vale apenas o registro de que essa conceituação restritiva não encontra amparo nos melhores mestres da ciência contábil nem nos pronunciamentos oficiais dos órgãos reguladores da atividade em nosso país, como já alhures exaustivamente apontado.

Não obstante, é relevante a discussão na medida em que não é difícil reconhecer que o ressarcimento de que se trata aqui tem uma natureza diferente daquelas variações patrimoniais aumentativas claramente definíveis como receita. Aqui, trata-se efetivamente de um ingresso que apenas visa a permitir que o produtor exportador não acresça ao preço cobrado do adquirente no exterior a parcela paga ao seu fornecedor no momento da aquisição de seus insumos, embutida no preço destes. A recuperação, portanto, não se opera via preço praticado, mas sim mediante uma devolução promovida por outro ente não diretamente envolvido na relação comercial, mas nela diretamente interessado (a União).

Semelhante situação se pode visualizar sempre que se operem ressarcimentos por pagamentos indevidos, seja de tributos ou de títulos comerciais, em que o valor ora ingressante não se embute no preço mas é devolvido pelo seu anterior titular, que reconhece a incorreção. Vale dizer que contabilmente não se justifica o estorno do valor anteriormente reconhecido como despesa, de vez que o lançamento contábil não estava errado, mas sim de fazer um novo lançamento ao qual se pode denominar, não sem alguma impropriedade, de "recuperação de despesas ou de custos".

26



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 03
Maria Luzimar Novais
Mat. SIAPE 91641

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

Cumpre, pois, perquirir se tais recuperações são ou não passíveis de tributação. Pode-se pensar em que sequer seriam exclusões, na medida em que não sejam sequer receitas. Caso se entenda que são, se estariam contempladas entre as exclusões nominalmente elencadas no artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Embora partilhemos a primeira impressão, dado o entendimento por nós mantido de que a conceituação de receitas daquela lei é essencialmente contábil e nesta conceituação não há distinção entre receitas e recuperação de despesas, entendemos que o estudo das exclusões mencionadas ajuda a esclarecer o ponto. Vejamos.

O art. 3º diz (com negrito do que interessa)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

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

§ 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;

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

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

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

§ 3º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para fins da Cofins, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

Fica a pergunta: quais são as reversões de provisões e as recuperações de créditos baixados como perdas que não representam novos ingressos de receitas? por que estão elas de fora da tributação?

27



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	89 / 10 / 62
Maria Luíza Novais Mat. Supl. 91611	

2º CC-MF
Fl.

Entendemos que o critério do legislador foi o da anterior tributação pela própria Cofins da receita que agora está sendo de novo registrada contabilmente. Explico-me: em meu entender, o dispositivo legal está exclusivamente direcionado à provisão para devedores duvidosos. Como se sabe, quando opera com vendas a prazo, a empresa pode reconhecer contabilmente um percentual de suas receitas como créditos de difícil recebimento. Esse percentual é historicamente conhecido, mas sofre restrição da própria legislação do imposto sobre a renda quando à sua dedutibilidade. Dedutível ou não, a empresa pode reconhecê-lo contabilmente. No momento desse reconhecimento, portanto, registrará uma despesa como contrapartida da constituição da provisão (esta, conta ativa com saldo credor que reduz o montante dos créditos de clientes). Obviamente, por se tratar de uma despesa, nenhuma influência traz sobre a base de cálculo da contribuição. Por exemplo, se o total das vendas a prazo foi de R\$ 100.000,00, mas a empresa reconheceu como de liquidação duvidosa um percentual de 5%, correspondente a R\$ 5.000,00, terá de oferecer à tributação pela Cofins os R\$100.000,00 integrais.

Feita essa provisão, duas coisas podem ocorrer. Primeiro, o crédito efetivamente não ser recebido. Findo o prazo de dois anos após o vencimento, a legislação autoriza a empresa a baixá-lo como perda. Nesse momento, nenhum efeito se opera sobre o resultado: simplesmente se diminuem simultaneamente as contas patrimoniais de clientes e da própria provisão. Naturalmente, o transcurso desse prazo não impede que a empresa continue a buscar o recebimento do seu direito. Quando isso ocorre, estamos enfim no lançamento excepcionado pela lei da contribuição: recuperação de créditos baixados como perdas. Como procede a empresa?

Ingressando em seu caixa um valor, há de creditar uma conta como contrapartida desse lançamento a débito. Como já não há mais esse valor na conta clientes, baixado que foi, só lhe resta abrir uma conta de resultado, que pode chamar como quiser, recuperação de créditos, recuperação de despesas, de custos ou receita, tanto faz; em qualquer caso, ela espelha a contrapartida de um aumento em seu ativo (entrada de dinheiro). Acontece que essa entrada de dinheiro já foi integralmente tributada pela Cofins – lembremos que a empresa teve de oferecer à tributação os R\$ 100.000,00. Tributá-lo novamente seria exigir a Cofins sobre R\$ 105.000,00 numa operação em que, de fato, só houve receita de R\$ 100.000,00.

O mesmo ocorre quando o crédito é quitado dentro do prazo de dois anos. A empresa, então, tem de “reverter a provisão”. É o que isso significa? Exatamente debitar aquela conta e, novamente, creditar uma conta de resultado. Também aqui o nome não importa; o que interessa é que esse valor já foi integralmente oferecido à tributação.

Não vislumbramos outra provisão a que o dispositivo se aplique, mas se houver, desde que a condição básica se cumpra, consideramo-lo igualmente aplicável.

Assim, parece-me, agora com ainda maior veemência, que:

1. o legislador da 9.718/98 pretendeu sim tributar pela Cofins toda e qualquer contrapartida de variação patrimonial aumentativa. Não pretendeu incluir na base de cálculo da contribuição apenas “receitas” no sentido restritivo que alguns pretendem dar ao termo. Se assim o fosse, por que excluiria uma coisa que nem sequer é receita?



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.008715/00-49
Recurso nº : 129.748
Acórdão nº : 204-00.700

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29.1.10 04
Maria Luzimar Nobais
Mat. Sign. 91641

2ª CC-MF
Fl.

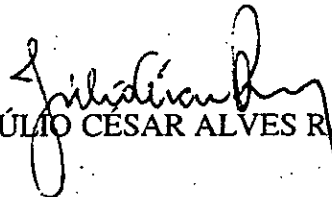
2. excluem-se daquelas variações apenas as exaustivamente enumeradas em seu artigo 3º, cuja aplicação requer que a variação ora em discussão (seja qual for o nome que possua), já tenha sido tributada pela própria contribuição.

Coerentemente, só podemos entender que "recuperações de despesas" outras, que não tenham sofrido anteriormente a incidência da contribuição, estão sim incluídas na base de cálculo da Cofins. E isso se aplica inclusive ao crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições incidentes sobre os insumos utilizados na produção de produtos exportados. Embora se trate da própria contribuição (por presunção legal), esta incidiu sobre o produtor daqueles insumos, sendo "paga" pelo produtor-exportador juntamente com o preço a este cobrado. Ele, portanto, não ofereceu anteriormente este valor à tributação. Ainda que soe estranho tributar pela Cofins a própria Cofins, não vemos como se possa agir diferente em face da legislação aplicável. Faz-se necessário, assim, um dispositivo legal que, expressamente, autorize aquela dedução.

Por outro lado, não tinha maiores dúvidas quanto à incidência da contribuição sobre a variação cambial do direito de equivalência patrimonial, não havendo nem mesmo necessidade de acrescentar algo ao bem lançado voto da ilustre relatora. Trata-se de variação cambial como outra qualquer não se confundindo com a figura da equivalência patrimonial, textualmente excluída, assim como a variação cambial sobre direitos de crédito provenientes de vendas ao exterior também não se confunde com a receita de exportação excluída da base de cálculo da contribuição.

Por todos esses motivos, acompanho o voto da ilustre relatora no sentido de considerar tributáveis pela Cofins tanto o crédito presumido quanto a variação cambial relativa à equivalência patrimonial.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS