



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 11080.009461/2003-72
Recurso nº 126.465 De Ofício e Voluntário
Matéria Cofins (auto de infração)
Acórdão nº 203-13.342
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrentes COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL E DRJ-PORTO ALEGRE/RS
DRJ - PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/01/2001, 31/03/2001 a 30/06/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. INCOERÊNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A falta de critério da fiscalização, ou a adoção de critérios diferentes na apuração da matéria tributável - ora se tomando as variações cambiais ativas pelo líquido (receitas menos despesas), ora se tomando as variações cambiais ativas pelo bruto (somatório das receitas), ora desprezando-se as variações cambiais ativas quando inferiores ao montante da soma das variações cambiais passivas -, não tem o condão de tornar nulo o procedimento, especialmente quando a mesma resultou em valor menor ao que seria devido.

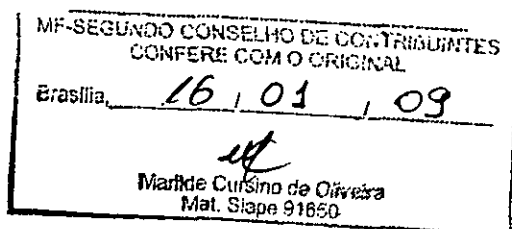
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA Nº 02.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. No caso, alegada a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 20/91 e a utilização da taxa Selic como forma de cobrança de juros moratórios.

AUTO DE INFRAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ART. 3º, § 1º, LEI Nº 9.718/98.

A base de cálculo da Cofins é a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

01



VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA RELACIONADA A OBRIGAÇÕES.

As variações cambiais ativas tanto se originam de valores constantes do Ativo quanto do Passivo da pessoa jurídica, neste caso representado pelo ganho obtido com a diminuição da obrigação em face da desvalorização da moeda estrangeira frente à moeda nacional. Dicção dos artigos 375 e 377 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA. RECONHECIMENTO. OPÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Tendo optado pela consideração das variações cambiais ativas na formação da base de cálculo da Cofins de acordo com o regime de competência, correto é o procedimento de fazer incidir a contribuição sobre os seus valores mensais, mesmo admitindo-se o caráter precário e temporário das mesmas em face das oscilações na taxa de câmbio enquanto não liquidados os respectivos contratos envolvendo contas do Ativo e do Passivo.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. ANO CALENDÁRIO DE 1999. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO EXCESSO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS EFETIVAMENTE REALIZADAS. POSSIBILIDADE.

O disposto no artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 dispõe ser opção da pessoa jurídica proceder à exclusão da base de cálculo da Cofins, da parcela das variações cambiais ativas que excederem às variações cambiais efetivamente realizadas, tarefa que é de iniciativa da própria pessoa jurídica, e não da autoridade fiscal.

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

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

RECURSO DE OFÍCIO. ERRO NA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. MUDANÇA DE CRITÉRIO PROCEDIDA PELA DRJ SOMENTE PARA UM PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCABIMENTO.

Caracterizado o erro material na formação da base de cálculo, deve ser o mesmo corrigido. Indevida, porém, a modificação do critério de formação da base de cálculo utilizada pelo Fisco.

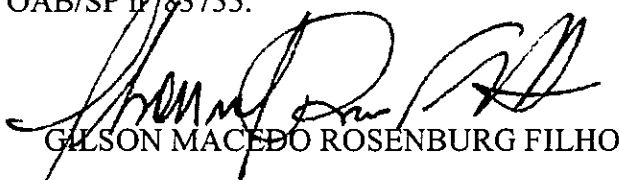
MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 01, 09
Marilde C. Pinto de Oliveira
Mat. Siapo 91650

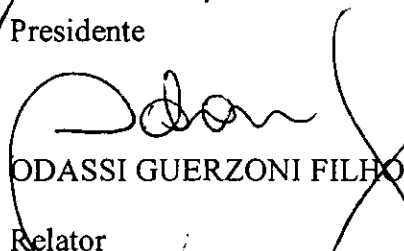
intentada pela instância de piso apenas em relação a um dos meses da autuação.

Recursos de Ofício Provido em Parte e Voluntário Negado.

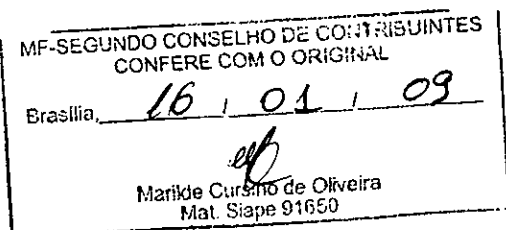
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em negar provimento ao Recurso Voluntário e dar provimento parcial ao Recurso de Ofício nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, afastou-se a prejudicial de nulidade. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; que apresentará Declaração de Voto. II) por unanimidade de votos, negar provimento quanto às alegações de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, da Emenda Constitucional nº 20/91 e da aplicação da taxa Selic; III) pelo voto de qualidade, rejeitou-se a aplicação, por ora, do entendimento manifestado pelo STF em relação ao alargamento da base de cálculo. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que apresentará Declaração de Voto; IV) por maioria de votos, considerou-se as variações cambiais ativas como receitas, independentemente de sua precariedade e temporariedade. Vencidos os Conselheiros Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que apresentará Declaração de Voto; V) pelo voto de qualidade, afastou-se o argumento de que as receitas de variações cambiais decorrentes das exportações estariam abrigadas pela imunidade constitucional do artigo 149, § 2º, I. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; VI) por unanimidade de votos, afastou-se o argumento de que, em relação ao ano de 1999, caberia ao Fisco proceder aos ajustes permitidos pelo artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e VII) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, apenas na parte em que o mesmo se refere à alteração de critério de apuração da base de cálculo utilizado pela fiscalização. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Roberto Quiroga Mosqueira, OAB/SP nº 83755.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO
Relator

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



Relatório

Trata-se de auto de infração científico ao sujeito passivo em 29/09/2003, lavrado para a constituição de crédito tributário da Cofins referente aos períodos de apuração compreendidos entre os meses de fevereiro de 1999 a janeiro de 2001 e de março de 2001 a junho de 2003, no valor de R\$ 142.013.865,78, nele incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora calculados com base na taxa Selic.

De acordo com o "Relatório da Atividade Fiscal", de fls. 8/10, a autuada, que informara apurar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no tocante ao reconhecimento das variações cambiais, de acordo com o *regime de competência*, incorreu nas seguintes irregularidades: deixou de incluir a totalidade das *variações cambiais* (ativas) sobre contas representativas de direitos e sobre contas representativas de obrigações; e deduziu da base de cálculo, das contas de receitas financeiras, valores sem origem.

Na Impugnação, a autuada, inicialmente, informa ter atestado a existência de um saldo a recolher em relação a uma parte da variação cambial lançada e efetuado o recolhimento com os acréscimos legais devidos, conforme atestam os Darf que fez anexar, no montante, juros e multa incluídos, de R\$ 1.404.351,59.

Esclarece que as variações cambiais registradas em sua contabilidade e detectadas pela fiscalização decorrem de obrigações (empréstimos) contraídos no exterior, portanto, sujeito às variações do valor de moeda estrangeira, da celebração de contratos de *swap/hedge*, de aplicações financeiras em fundos exclusivos de renda fixa, da aquisição de títulos da dívida pública federal (Notas do Tesouro Nacional e Notas do Banco Central), cujos valores, em moeda nacional, também se encontram sujeito à flutuação do valor de moeda estrangeira.

Preliminarmente, a autuada aponta a existência de um erro no lançamento do Fisco, caracterizado na utilização indevida de uma base de R\$ 66.707.191,31, quando o correto seria R\$ 6.707.191,31; isto no mês de julho de 1999.

No mérito, traz conceitos doutrinários do que seja *variação cambial*, ativa e passiva, para afirmar que, sobre o saldo de contas do passivo, só podem incidir *variações cambiais passivas*, nunca ativas.

Quanto ao momento da apuração de tais variações cambiais e seu registro contábil, entende que a regra a ser obedecida é a do artigo 274, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – RIR/99 -, qual seja, ao final de cada período de incidência do imposto, seja ele, trimestral ou anual, ou ainda no caso de fusão, cisão, incorporação ou do encerramento da empresa, conforme o caso, ressaltando ainda que a apuração da variação cambial também se dá quando da liquidação (realização) do direito, ou quando da quitação da obrigação. Invoca ainda a Lei nº 6.404, de 1976, mais especificamente os artigos 183, I e 187, § 1º, letra *a* (variações cambiais ativas) e 184, II e 187, § 1º, *b* (variações cambiais passivas), e, ainda o disposto nos artigos 375 e 378 do RIR/99 (variações cambiais ativas) e 377 e 378 (variações cambiais passivas).

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

Para afastar a obrigatoriedade de apuração mensal da variação cambial, já que, na forma do artigo 222 do RIR/99, as pessoas jurídicas submetidas ao regime do lucro real com base em período-base anual, estão obrigadas a recolher antecipações mensais do IRPJ, apurados a partir de balancetes também mensais, a autuada invoca o disposto no inciso II do artigo 230, do citado RIR/99, para dizer que tais balancetes somente produzem efeitos para fins de determinação de parcelas do IRPJ, ou seja, em nada se relacionando à Cofins.

Comentando o disposto no artigo 30 da Medida Provisória nº 1.858 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), que estabeleceu o *regime de caixa* como critério para reconhecimento das variações cambiais ativas e passivas, para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, bem como do IRPJ e da CSLL, entende a autuada que não restou afastada a obrigatoriedade do reconhecimento e contabilização das variações cambiais ativas e passivas, por ocasião do encerramento do período base de incidência do IRPJ, visto que, a seu ver, a adoção do *regime de caixa* somente provoca efeitos tributários, não proibindo a pessoa jurídica de registrar, para efeitos contábeis e societários, as variações cambiais. Ressalva ainda o disposto no parágrafo 1º do referido artigo 30, que permite ao contribuinte optar pelo reconhecimento da variação cambial pelo regime de competência. Assim, em resumo, para ela, a escolha do reconhecimento tributário para o cômputo das variações cambiais, em regime de caixa ou de competência, constitui uma verdadeira *opção tributária* do contribuinte.

Em seguida, a autuada traz longas considerações doutrinárias sobre o conceito de *receita*, concluindo que, como tal, deve ser entendida a *entrada, o ingresso de bens e ou direitos (acréscimo patrimonial bruto) auferido pela pessoa jurídica, de cunho econômico, inclusive aqueles que não sejam decorrentes da atividade preponderante da empresa (do cumprimento do seu objeto social) como, por exemplo, os resultados de aplicações financeiras, ou os ganhos extraordinários*. Faz a ressalva, porém, de que, além da noção de acréscimo ao patrimônio, não se pode atrelar o caráter de precariedade e temporariedade da receita, ou seja, as receitas são entradas definitivas, o que afastaria dessa conceituação as variações cambiais ativas, enquanto os ativos e passivos que as originam não forem liquidados ou quitados. Traz, nessa linha, o resultado do julgamento do RE nº 320.455, do STJ.

Vislumbra a autuada imprecisão em ato administrativo exarado pelo Secretário da Receita Federal, mais especificamente no AD SRF nº 73, de 9 de agosto de 1999, quando este comparado com o disposto no artigo 9º da Lei nº 9.718, de 1998, imprecisão esta caracterizada pelo fato de que tal ato determinou o cômputo na base de cálculo das contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins, das variações monetárias ativas na condição de receitas financeiras, quando, segundo entende, as variações monetárias ativas também podem dar origem a despesas financeiras e, de outro lado, as variações monetárias passivas podem gerar receitas financeiras.

Escorando-se em manifestação do Instituto Brasileiro dos Contadores – Ibracon, observa a autuada que uma mera adequação do valor da variação cambial decorrente da valorização/desvalorização da moeda nacional frente a uma moeda estrangeira, na realidade, representa somente um ajuste ao saldo da despesa cambial contabilizada anteriormente, de forma que tal ajuste não representa ingresso (receita) para a pessoa jurídica e, desta forma, não aumenta a sua capacidade de contribuição, não podendo formar a base de cálculo da contribuição.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16 / 01 / 09
Marilde Cursiño de Oliveira
Mat. Siape 91650

Handwritten signature and initials.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16/01/09
Marilda Cusino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Findas suas considerações em tese, passa a atuada a enfrentar os mesmos aspectos da discussão, porém, relacionando-os diretamente aos casos concretos da atuação, quais sejam, sobre a variação cambial ativa nas operações de *swap/hedge* e nas exportações de mercadorias.

Em relação às operações de *swap/hedge*, assegura a atuada tratar-se de modalidade contratual em que o seu resultado é incerto e imprevisível até o seu vencimento, visto que somente com a liquidação do contrato é que se saberá, efetivamente, se o mesmo foi positivo ou negativo, ou seja, não se incorre em qualquer despesa ou receita antes da liquidação dos mesmos, de modo que qualquer valor que pudesse ser registrado no resultado da pessoa jurídica representaria apenas uma expectativa de recebimento ou possibilidade de desembolso.

Assim, para a atuada, somente poderia ocorrer a incidência da Cofins sobre um resultado positivo em um contrato de *swap* por ocasião de sua respectiva liquidação, ressalvando que, tendo ocorrido o registro mensal dos contratos, com base no regime de competência, somente o valor dos créditos que exceder ao dos débitos é que poderia formar a base de cálculo da contribuição.

Já em relação às variações cambiais decorrentes das exportações de mercadorias, entende a atuada que, pelo fato desse tipo de receita (as exportações) estar legal e constitucionalmente excluída da base de cálculo da contribuição, também as receitas de variações cambiais dele decorrente haveria de não sofrer a incidência.

Aduz ainda a atuada, especificamente em relação às receitas de variação monetária auferidas no ano calendário de 1999, que o disposto no artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158/35-01, estaria a permitir à pessoa jurídica excluir da base de cálculo da Cofins a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação cambial monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, apuradas segundo o regime de competência, excedente ao valor da variação efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.

Em seguida, passa a dispor sobre a existência de vício formal na edição da Lei nº 9.718, de 1998, caracterizado pelo fato de, em sendo originária da Medida Provisória nº 1.724/98, ter alterado substancialmente o conteúdo desta, estaria impossibilitada de integrar o Ordenamento Jurídico do País. Além disso, seria tal norma inconstitucional por ter promovido o alargamento da base de cálculo da contribuição, se mostrando, desta forma, em completo desacordo com o que estabelecia o texto constitucional então vigente à época de sua criação. Também conteria vício formal a Emenda Constitucional nº 20/98, pelo fato de não ter sido a vontade da maioria das duas Casas Legislativas. Assim, pede a este Colegiado que, para o caso de restar compreendido que os dispositivos em questão não se coadunam com o texto constitucional e legal, que não sejam os mesmos aplicados ou que se declare a sua inconstitucionalidade ou legalidade.

Por fim, reputa também como inconstitucional a utilização da taxa Selic como juros de mora.

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, reconheceu como procedente a alegação da Impugnante quanto ao erro material na formação da base de cálculo do mês de julho de 1999, o que a motivou a recorrer de ofício a este Colegiado, mas, em relação às demais matérias, considerou o lançamento procedente, abstendo-se de tratar as questões

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16 / 01 / 09
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siapex 91650	

relacionadas às inconstitucionalidades suscitadas na peça impugnatória. Foi assim ementada a sua decisão:

Acórdão DRJ Nº 10-3165 de 2003

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins COFINS. VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE COMPETÊNCIA - As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da Cofins e, se tributadas pelo regime de competência, conforme opção do contribuinte, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes. COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. ISENÇÃO - A isenção das receitas de exportação do pagamento da Cofins não alcança as correspondentes variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo daquela contribuição. INCONSTITUCIONALIDADE - INAPRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO - A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. BASE DE CÁLCULO - ERRO- Havendo erro na apuração da base de cálculo, esta deve ser corrigida para se adequar a realidade dos fatos econômicos/jurídicos.

Lançamento procedente em Parte.

No Recurso Voluntário a autuada **inova** em relação ao teor da peça impugnatória, passando a arguir a iliquidez e a incerteza do auto de infração, caracterizadas pela "*ausência de critério uniforme quando da apuração das bases de cálculo da Cofins*". Em resumo, para a Recorrente, o auto de infração deve ser **anulado** pois, ora o Auditor-Fiscal partiu do saldo (valor líquido resultante do confronto entre as receitas e as despesas financeiras) de algumas rubricas (destaca, trinta e seis rubricas), procedimento que, ressalta, considera correto, ora partiu do valor bruto (tomando apenas o somatório das receitas, sem considerar as despesas financeiras) de três rubricas. Assim, de um total de trinta e nove rubricas contábeis que serviram de base para a apuração da contribuição ora lançada, trinta e seis foram pelo critério *líquido* e apenas três pelo critério *bruto*. Observa, ainda, que, mesmo dentre essas três rubricas, em que o Auditor-Fiscal se valeu do critério *bruto*, não foi observada tal coerência para alguns meses que as compõem, tendo para eles utilizado o critério *líquido* e outro critério, que não o *bruto* e o *líquido*. Por conta dessa "*ausência de critério*", ressaltada e repreendida, inclusive, pela DRF, no item "49" da Decisão ora recorrida, aponta a Recorrente que, na verdade, aquela Turma julgadora tentou "salvar" uma autuação feita fora dos ditames legais, quando deveria tê-la anulado, seja pelo enquadramento legal, seja pela sua incorreção, seja pela sua iliquidez e incerteza. Nesse sentido, invoca doutrina e jurisprudência que entende lhe socorrer, bem como o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Adentrando no mérito, a Recorrente, com alguma ou outra ênfase, praticamente reitera a argumentação já desfilada quando da impugnação, no sentido de refutar veementemente a inclusão das variações cambiais ativas na base de cálculo da contribuição, independentemente do regime de escrituração adotado - de caixa ou de competência -, pois, para ela, os resultados decorrentes da oscilação da moeda estrangeira não devem ser

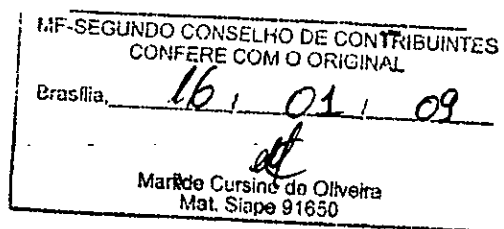
27

reconhecidos como receita, porquanto não o são, especialmente para fins de composição da base de cálculo da Cofins.

Especificamente em relação aos valores que compõem a base de cálculo do ano de 1999, acrescenta a Recorrente que, em face do disposto no artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que excluiu da tributação da Cofins o diferencial havido entre as variações monetárias apuradas pelo regime de competência e aquelas apuradas pelo regime de caixa, deveria ter o Auditor-Fiscal procedido a tais exclusões, o que implica em que o lançamento, nesta parte, deve ser anulado. Refutando considerações da DRJ sobre a ausência de quantificação dos valores a serem excluídos, diz que essa seria atribuição da autoridade lançadora, mas, que, valendo-se do princípio da verdade material, faz anexar ao Recurso Voluntário a planilha correspondente ao montante das receitas que deveria ter sido excluídas.

Arrolamento de bens às fls. 812.

É o relatório.



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

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo pois, cientificada da decisão da DRJ em 23/01/2004, a interessada apresentou-o em 19/02/2004. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Todos os valores que formaram a base de cálculo sobre a qual está se exigindo a Cofins por meio do auto de infração contido neste processo tem sua origem em valores originados de **variações cambiais ativas** apuradas em face, ora da desvalorização, ora da valorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira à qual estão indexadas, respectivamente, contas de Ativo e do Passivo da autuada. No caso, conforme ela mesmo nos informa, as variações cambiais registradas em sua contabilidade e detectadas pela fiscalização decorrem de obrigações (empréstimos) contraídos no exterior, portanto, sujeito às variações do valor de moeda estrangeira, da celebração de contratos de *swap/hedge*, de aplicações financeiras em fundos exclusivos de renda fixa, da aquisição de títulos da dívida pública federal (Notas do Tesouro Nacional e Notas do Banco Central), cujos valores, em moeda nacional, também se encontram sujeito à flutuação do valor de moeda estrangeira.

Iliquidez e incerteza do auto de infração – Nulidade

Não obstante deva admitir que a Recorrente tem razão quando aponta a falta de critério do Auditor-Fiscal ao apurar o montante da exação, já que este ora considerou as receitas de variação cambial pelo saldo das rubricas contábeis (critério líquido), e o fez na maioria das contas auditadas, ora considerou as receitas de variação cambial pela soma dos valores absolutos lançados a crédito, ou seja, desprezando os valores lançados a débito (critério bruto), e até mesmo desconsiderando créditos quando estes eram inferiores ao montante dos débitos, tal procedimento não está a macular o lançamento.

Ora, essa situação, na verdade, reflete em, digamos assim, uma vantagem para o contribuinte, visto que, tivesse o Auditor-Fiscal adotado o procedimento que, conforme bem ressaltou a DRJ, deveria ser o correto – considerar apenas a soma dos valores lançados a crédito da conta de receita, portanto, o critério *bruto*, inevitavelmente o montante da autuação seria bem superior. Assim, o procedimento da fiscalização merece sim, reparo, mas, conforme bem salientou a Recorrente, não mais neste processo, até porque expirado o prazo legal para fazê-lo em procedimento suplementar ou de revisão. Todavia, longe está de poder ser considerado nulo tal lançamento, visto que, equivocadamente ou não, foi apurada uma matéria tributável decorrente na não inclusão na base de cálculo da Cofins de receitas de variações cambiais.

Assim, afasto a prejudicial de nulidade.

Inconstitucionalidades

Quanto à alegada inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, ao vício formal da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, à ilegalidade da utilização da taxa Selic para

2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16 / 01 / 09
Márcio Cursino da Oliveira Mat. SIAPE 91650	

a cobrança de juros moratórios, invoco aqui a Súmula nº 02, aprovada na Sessão Plenária deste Segundo Conselho de Contribuintes de 18 de Setembro de 2007, publicada no DOU de 26/09/2007, Seção I, pág. 28, segundo a qual o "O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária".

Variações Cambiais Ativas x Alargamento da base de cálculo da Cofins

Inicialmente, é preciso destacar que todos os valores da autuação estão na completa dependência do entendimento desta Câmara quanto ao conceito de receita bruta que deve ser tomado para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, ou seja, deveremos superar a discussão que se trava em termos da "tese do alargamento da base de cálculo", que, todos sabemos, consiste na inclusão do conceito de receita bruta de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua forma de contabilização, na forma do disposto no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1999.

Mesmo admitindo que tal matéria parece mesmo não tomar outro curso que não o apontado pela Recorrente, qual seja, o inexorável banimento do nosso ordenamento jurídico da regra que trouxe o tal alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, ainda assim entendo devamos aguardar, ou uma resolução senatorial, ou um ato do Poder Executivo determinando providências para o cancelamento dos processos ou dos lançamentos ainda pendentes de decisão administrativa. Enquanto isso, teimosamente, sigo manifestando-me pela inclusão na base de cálculo da Cofins de todos os valores que compõe a receita bruta das pessoas jurídicas, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para a receita, razão pela qual nego provimento ao recurso. Assim, ainda sem qualquer juízo de valor para o caso concreto com o qual nos deparamos, as Receitas Financeiras, gênero da espécie das receitas denominadas "Variações Monetárias", dentre as quais se inserem as "Variações Cambiais", integram o conceito de *receita bruta* contido no parágrafo 1º do artigo 3º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Variações cambiais – definições e tratamento contábil e fiscal

Como se sabe, tanto o direito (conta de Ativo) como a obrigação (conta do Passivo), indexados a uma moeda estrangeira, estão sujeitos aos efeitos das oscilações da taxa de câmbio, ou seja, tem o seu respectivo valor diminuído quando há uma desvalorização dessa moeda estrangeira em relação ao Real, e o seu valor aumentado quando há uma valorização dessa moeda estrangeira em relação ao Real.

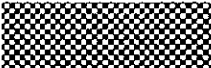
Essa diminuição no valor de um direito a receber significa uma potencial diminuição do patrimônio da empresa, que deve ser por ela registrada, como contrapartida, numa rubrica que reflita tal "prejuízo", tal "perda", tal "despesa". Paralelamente, essa diminuição no valor de uma obrigação a pagar significa um potencial aumento no patrimônio da empresa, que deve ser por ela registrado, como contrapartida, numa rubrica que reflita tal "lucro", tal "ganho", tal "receita".

De outra parte, aquele aumento no valor de um direito a receber significa um potencial aumento do patrimônio da empresa, que deve ser por ela registrado, como contrapartida, numa rubrica que reflita tal "lucro", tal "ganho", tal "receita". Paralelamente, aquele aumento no valor de uma obrigação a pagar significa uma potencial diminuição no

patrimônio da empresa, que deve ser por ela registrada, como contrapartida, numa rubrica que reflita tal "prejuízo", tal "perda", tal "despesa".

Diz-se potencialmente porque tais ganhos e perdas, em sendo registrados na contabilidade mensalmente, de acordo com o regime de competência, poderão não ser concretizados quanto da realização do direito ou da liquidação da obrigação, justamente por conta das incertezas das oscilações da taxa cambial.

Essas situações, portanto, se inserem perfeitamente na clássica definição contábil de "Fatos Contábeis Modificativos", visto que produzem efeitos sobre a situação líquida (patrimônio líquido), aumentando-a ou diminuindo-a¹, e podem ser assim resumidas, em termos gráficos:

Variações nas moedas	Efeitos provocados nas contas de Ativo e de Passivo		Efeitos provocados no patrimônio da empresa	Registro desses efeitos (contrapartida)
	ATIVO	PASSIVO		
Desvalorização da moeda estrangeira (valorização do Real)	Diminui		Perda	Despesa
		Diminui	Ganho	Receita
Valorização da moeda estrangeira (desvalorização do Real)	Aumento		Ganho	Receita
		Aumento	Perda	Despesa

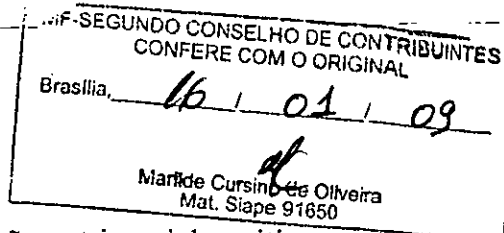
A partir desse gráfico, já podemos enfrentar os primeiros argumentos trazidos pela Recorrente no plano dos conceitos, visto que, para ela, **primeiro**, esse aumento em seu patrimônio líquido, provocado pela variação cambial, não se configura como uma "receita", a uma, porque entende que não houve qualquer acréscimo efetivo em seu patrimônio, e sim, um ingresso precário e temporário, que somente ocorreria quando da implementação do termo final das operações de recebimento do direito e liquidação da obrigação; e, a duas, porque se trata de um mero ajuste contábil, o qual, por conta disso, não pode transformar algo em receita.

Assim, a Recorrente é enfática ao afirmar que no conceito de receita está implícito o caráter de *definitividade*, ou seja, para que possa haver um acréscimo tributável no patrimônio do contribuinte, necessário que haja um ingresso definitivo, sob pena de considerar-se receita um mero lançamento contábil. **Além disso**, a Recorrente entende que a expressão "variação cambial *ativa*" só pode ser empregada quando estiver relacionada a mutações havidas nas contas do Ativo, e a expressão "variação cambial *passiva*", somente quando relacionada a mutações nas contas do Passivo.

Massima venia, divirjo dessa argumentação.

Primeiro, porque os adjetivos "*ativa*" e "*passiva*" que acompanham a expressão "variação cambial" servem para identificar o efeito produzido pela tal variação na situação líquida (patrimônio líquido) da empresa, respectivamente, ganho ou perda. Assim, se dessa

¹ Contabilidade Introdutória. Equipe dos Professores da FEA da USP. São Paulo, Atlas, 2ª ed. 1975, p. 46/47.



variação resultar uma modificação patrimonial positiva, portanto, um ganho, ela será ativa, e, ao contrário, se resultar numa modificação patrimonial negativa, portanto, uma perda, ela será passiva.

Em resumo, como *variações cambiais ativas* se registra a contrapartida do aumento verificado no valor do Ativo (provocado, como vimos, pela desvalorização do Real em face da moeda estrangeira) e da diminuição no valor do Passivo (provocado pela valorização do Real em face da moeda estrangeira). De outra parte, como *variações cambiais passivas* se registra a contrapartida do aumento verificado no valor do Passivo (provocado, como vimos, pela desvalorização do Real em face da moeda estrangeira) e da diminuição do valor do Ativo (provocado pela valorização do Real em face da moeda estrangeira).

Na consagrada obra *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – Aplicável também às demais sociedades*, de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke², à guisa de explicitar o conteúdo do Plano de Contas de uma empresa, as "Variações Monetárias" são tratadas como conta que abriga receitas e despesas, conforme o caso. Assim, a rubrica "*Perdas cambiais e monetárias na realização de créditos*" se encontra no sub-grupo das "Variações de Obrigações", onde está também a rubrica "Variação Cambial". De outra parte, a rubrica "*Ganhos Cambiais e monetários no pagamento de obrigações*" se encontra no sub-grupo das "Variações de Créditos", onde está também a rubrica "Variação Cambial". Na mesma obra, à página 90, encontramos, *verbis*:

" A variação cambial correspondente ao ajuste do saldo em cruzeiros à nova taxa de câmbio deverá ser lançada em resultados do exercício no grupo de Despesas e Receitas Financeiras nas subcontas à parte de Variações Monetárias, conforme previsto no Modelo de Plano de Contas. (...)".

Não é outro o entendimento que se extrai da leitura dos dispositivos legais que tratam especificamente desta matéria, senão vejamos:

Regulamento do Imposto de Renda – aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99.

Variações Monetárias Ativas

"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)."

(...)

Variações Monetárias Passivas

² Atlas, 1ª ed., 1978, p. 463/464.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16 / 01 / 09
 Marilda C. de Oliveira Mat. Slape 91650	

"Art. 377. Na Determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações 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)."

Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

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

(grifos e destaques meus)

No comentário do tributarista Antonio Airton Ferreira, ex-Conselheiro do Primeiro Conselho de Contribuintes, intitulado, "Tratamento Tributário das Variações Cambiais", publicado na *Fiscosoft* em 13/07/1999³, ele diz:

Segundo se extrai da dicção do artigo 375 acima transcrito, as variações monetárias ativas, em princípio, nascem das atualizações dos direitos, da atualização das contas ativas, na linguagem contábil. Excepcionalmente, podem surgir dos ganhos obtidos na liquidação de obrigações indexadas, hipótese dificilmente concretizada nas denominadas operações externas, diante da remota possibilidade da valorização permanente da nossa moeda em relação às moedas estrangeiras. (grifos meus)

Assim, na verdade, as expressões *variações cambiais ativas* e *variações cambiais passivas* guardam semelhança com as expressões *juros ativos* e *juros passivos*, as quais não estão a indicar a sua relação com contas do Ativo e do Passivo, mas, sim, que se tratam de receitas e de despesas, de ganhos e perdas, respectivamente.

Quanto à temporariedade ou precariedade do ingresso, ou do aumento patrimonial provocado pelas variações cambiais ativas, embora devam ser admitidas como existentes, visto que, se adotado o regime de competência, tais receitas poderão vir a ser, inclusive, completamente anuladas e até mesmo se tornarem negativas, conforme o rumo do vento que mover o mercado nacional e internacional, não podem ser opostas à referida forma de seu registro.

Ora, adotado o regime de competência para a contabilização dessas variações cambiais – e isso não se discute neste processo, já que foi ele o escolhido pela ora Recorrente não apenas para registrar suas receitas, mas para apurar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins⁴ – tal temporariedade ou precariedade de ingresso haverá mesmo de ser reconhecida para que a situação patrimonial da empresa seja corretamente apurada e demonstrada em cada mês. Assim ocorre em relação às variações cambiais passivas para fins de determinação da

³ www.fiscosoft.com.br.

⁴ Declaração expressa nesse sentido em sua resposta à fiscalização, no documento de fl. 24, vazada nos seguintes termos: "1. Conforme solicitação através do Termo de Intimação fiscal em referência, informamos que a Empresa apura a base de cálculo do PIS e da Cofins, não tocante ao reconhecimento das Variações Cambiais sob o regime de competência".

Brasília, 16, 01, 09

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

CC02/C03
Fls. 832

base de cálculo do Imposto de Renda, onde, verdade seja dita, o mecanismo de apuração permite a compensação ou reversão dos efeitos da dita temporariedade, vez que lá se tributa o resultado.

A forma de tributação destas variações está disciplinada, inicialmente, pela Lei nº 9.718/98, art. 9º, que expressamente as prevê como integrantes da base de cálculo da Cofins, quando configurassem receitas financeiras, isto é, quando se tratassem de uma variação cambial ativa:

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.

Assim, até a edição da Medida Provisória nº 1.858-10/99, de 26/10/99, as variações monetárias ativas eram tratadas como receitas financeiras e integravam a base de cálculo segundo o regime de competência, até em obediência aos dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976⁵. Porém, com a edição desta medida provisória, podiam passar a ser reconhecidas quando da liquidação da operação da qual se originou, ou pelo regime de competência, conforme se verifica no art. 30 desta Medida Provisória, que, após sucessivas reedições, transformou-se na citada MP nº 2.158-35/2001.

E já que estamos falando do momento do reconhecimento de tais receitas, foi a própria Recorrente que abriu mão de reconhecer tais receitas não de modo precário ou temporário, visto que, em vez de adotar a regra contida no *caput* do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (regime de caixa), preferiu a do § 1º do mesmo dispositivo, ou seja, o regime de competência. Vejamos o que dizem tais regras:

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

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

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

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições,

⁵ Art. 187. (...)

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

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos."

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	16, 01, 09
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650	

serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Note-se que tanto o *caput* como o parágrafo 1º do artigo 30 da referida Medida Provisória tratam apenas do momento em que tais receitas serão oferecidas à incidência da Cofins, ou seja, se somente quando da liquidação da operação correspondente, ou à medida que forem ocorrendo as receitas, de sorte que a premissa é que as variações cambiais ativas são receitas financeiras e que, portanto, estão sujeitas à contribuição.

E não poderia ser diferente, haja vista a clareza do enunciado do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, cujas questões envolvendo as alegações de sua inconstitucionalidade já foram tratadas em tópico específico:

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.

Assim, já vimos que as variações cambiais ativas são receitas financeiras e que foram apropriadas mensalmente segundo o regime de competência, situação essa que se subsume perfeitamente à regra de incidência acima transcrita.

A Recorrente diz, à fl. 20 de sua peça recursal (fl. 764), *verbis*:

Contudo, nos casos das variações cambiais, 'o descompasso aparente' havido entre a legislação tributária federal vigente e o procedimento contábil que deve ser adotado, não teve, até o presente momento, a neutralização de seu efeito – por via de exclusão – disciplinada por lei, razão pela qual o procedimento adotado pela Recorrente foi o único hábil para a adequada mensuração da base de cálculo da Cofins.

Novamente, divirjo da Recorrente.

Ora, esse descompasso, na verdade, deixou de existir quando o legislador ofereceu aos contribuintes a possibilidade de escolher, para fins de formação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, dentre as duas formas de apuração, tão repetidas acima, se caixa ou se competência. Tivesse a empresa se valido da opção prevista no § 1º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158/35, de 2001, acima reproduzida, estaria oferecendo à tributação apenas os valores efetivamente representativos do ganho cambial registrado ao final dos respectivos contratos.

Mas, ainda sobre a alegada precariedade e temporariedade desse tipo de receita, o que dizer, então, das vendas a prazo realizadas pelas pessoas jurídicas. Em princípio, como os demais direitos e obrigações, são eventos que estão na dependência de acontecimentos futuros, ou seja, podem ser adimplidas, ou não. Mas, isso não se lhes retira o efeito que provocam no patrimônio da empresa, qual seja, o de ver reconhecidas as respectivas receitas e despesas nas quais incorreram, ainda que não tenham sido realizadas. E, até o momento, não existe dispositivo legal algum permitindo que seja excluída da base de cálculo o montante das vendas não recebidas, exceção feita ao caso de se ter constituído uma provisão específica neste

Brasília, 16, 01, 09

Manide Cursino de Oliveira
Mat. Siaepe 91650

CC02/C03
Fls. 834

sentido, a teor do enunciado do inciso II, do § 2º, do art. 3º da Lei nº 9.718⁶. Vejamos o posicionamento da Segunda Turma do STJ a respeito das vendas a prazo não adimplidas⁷:

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

EQÜIDADE. ART. 108, § 2º, DO CTN.

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

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

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

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

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

6. Embora da inadimplência possa resultar o cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a chamada "venda inadimplida", caso não seja a operação efetivamente cancelada, importa em crédito para o vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato imponible das contribuições ao PIS e à COFINS.

7. Recurso especial não provido.

Fincadas, pois, essas premissas, de que as variações cambiais ativas podem se originar tanto de contas do Ativo quanto de contas do Passivo; que, em função da opção da Recorrente, especificamente para fins de determinar a base de cálculo do PIS/Pasep e da

⁶ Art. 3º (...)

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

I - (...)

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

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

6

Brasília, 16 / 01 / 09

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 835

Cofins, valeu-se do regime de competência; que são consideradas como receitas, independentemente de sua temporariedade e precariedade, e sujeitas, portanto, à incidência da Cofins, passemos a tratar das outras matérias trazidas à baila pela Recorrente.

Variação cambial ativa – Operações de Swap

Pugna a Recorrente para que seja submetido à tributação apenas o saldo líquido relativo às operações liquidadas, em face das especificidades dessa modalidade de operação, notadamente a sua imprevisibilidade quanto aos resultados obtidos.

Entretanto, em face do que já foi explicitado acima, tal pleito não se mostra procedente, visto que tal procedimento significaria a adoção do regime de caixa, em descompasso, portanto, com o regime livremente adotado pela empresa para submeter suas receitas de variações cambiais à incidência da Cofins. Tais características de imprevisibilidade quanto ao resultado também se verifica em relação às oscilações da moeda estrangeira a qual esteja indexado um direito ou uma obrigação, o que não retira a natureza de receita, ganho, das variações cambiais ativas incorridas e apuradas segundo o regime de competência.

Variação cambial ativa – Exportação de Mercadorias

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

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

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

A Recorrente tem razão quando afirma que o marco inicial para que se comece a reconhecer a ocorrência de variação cambial ativa é a data do embarque das mercadorias para o exterior, porém não a tem quando invoca preceito constitucional para considerar esse outro tipo de receita – variação cambial ativa decorrente de exportação – como alcançada pela imunidade.

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

Variação Monetária relativa ao ano de 1999

Brasília, 16/01/09

Marilide Cursino de Oliveira
Mat. Siapo 91650

CC02/C03
Fls. 836

A Recorrente alega, ainda que *ad argumentandum*, que os valores decorrentes da variação monetária ativa relativa ao ano de 1999 deveriam ter sido excluídos de ofício pelo Auditor-Fiscal quando da apuração do montante ora questionado.

Refere-se a Recorrente ao disposto no artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158/35, de 2001, a saber:

Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Observe-se por este dispositivo que o legislador deu aos contribuintes a oportunidade para, em assim o desejando, excluir da base de cálculo da Cofins, as variações cambiais ativas que tivessem excedido ao montante da variação cambial efetivamente realizada, e isso retroativamente ao ano calendário de 1999. Assim, na linha da argumentação da Recorrente já abordada nos tópicos anteriores, permitiu o legislador que somente sofresse a incidência da contribuição a variação cambial ativa efetivamente realizada.

Ora, conforme bem o disse a DRJ, caberia à empresa e não ao Fisco adotar esse procedimento, já que isso é um procedimento opcional – lembre-se que a norma usa a expressão "poderá" e não "deverá" -, de sorte que tal iniciativa era do contribuinte. Ademais disso, não obstante tivesse invocado o princípio da verdade material e alegado ter juntado ao presente Recurso Voluntário planilha demonstrativa correspondente das receitas que deveria ter sido excluídas, não logrei encontrá-las no processo. A Recorrente menciona a existência de um "doc. 3", que estaria anexado ao recurso, mas, repito, salvo algum engano ou falha na preparação do processo, o tal "doc. 3" não se encontra anexado ao processo.

Assim, também neste caso deve ser afastada a pretensão da Recorrente.

Recurso de Ofício

Propositadamente tratarei por último do Recurso de Ofício, em face de que, para sobre ele deliberarmos, terá sido necessário o conhecimento das considerações postas em relação ao critério utilizado pelo Auditor-Fiscal na formação das matérias tributárias, os tais *critérios brutos e critérios líquidos* abordados alhures.

Conforme se observa na planilha de fl. 26 (*Planilha da Base de Cálculo do PIS e da Cofins – 1999*), o Auditor-Fiscal submeteu à incidência da contribuição o valor constante da rubrica "*Rend. obt.98 s/Apl. R.Fx.98*", código "75.03.2500.000", da ordem de R\$ 66.707.191,31, quando a correspondente ficha do razão analítico na qual colheu tal informação, aponta, naquele mês de julho de 1999, débitos da ordem de R\$ 2.666,93 e créditos de R\$ 6.709.858,24 (fl. 284). Assim, os R\$ 66.707.191,31 considerados pelo Auditor-Fiscal só podem

ter sido adotados em face de seu erro material evidente, já que, tendo, neste mês de julho de 1999, adotado o critério líquido para a apuração do valor a ser incluído na base de cálculo da contribuição (soma dos créditos menos a soma dos débitos), o correto seria R\$ 6.707.191,31, dez vezes menos, portanto, que corresponde ao resultado da diminuição dos R\$ 6.709.858,24 (soma dos créditos), de R\$ 2.666,93 (soma dos débitos).

Todavia, por não concordar com a forma de apuração adotada pelo Auditor-Fiscal em algumas rubricas, dentre as quais a que estamos tratando neste tópico, qual seja, a de levar para a formação da base de cálculo da contribuição o montante do saldo líquido apresentado pela conta ao final de cada mês, isto é, o valor da soma dos créditos menos o da soma dos débitos, a DRJ, ao reconhecer o erro material levantado pela autuada (R\$ 66.707.191,31 x R\$ 6.707.191,31), aproveitou para reformar a autuação, também no que se refere ao critério ou à forma de apuração.

Assim, e melhor dizendo, por entender que a forma de apuração correta é a de se considerar na formação da base de cálculo apenas o somatório dos valores que estão lançados a crédito da rubrica contábil (critério *bruto*), a DRJ, neste caso, e somente neste caso, procedeu a uma alteração também na forma de elaboração do auto de infração, já que considerou que o valor a ser tributado deveria ser, não os R\$ 6.707.191,31, que corresponderia apenas à supressão dos R\$ 60.000.000,00 dos R\$ 66.707.191,31, mas sim R\$ 6.709.858,24, que é o valor que se obtém pela adoção do critério *bruto*, ou seja, sem se considerar ou dele diminuir a soma dos débitos. Assim, modificou, friso, apenas em função do equívoco do Auditor-Fiscal apontado pela Recorrente, o critério líquido para o critério bruto para fins de formar a base de cálculo da contribuição do mês de julho de 1999. Para os demais meses da autuação deixou uma *recomendação* ao Auditor-Fiscal para que, ainda em relação aos mesmos, fosse alterada a forma de apuração da base tributável, ou seja, em vez do critério líquido, que se utilizasse o critério bruto. É o que se vê nos itens "48", "49" e "50" da decisão, a seguir transcritos:

48. No caso em concreto, deve-se considerar somente os créditos na conta de resultado do exercício decorrentes da variação cambial ou econômica positiva, pois os débitos desta variação cambial dentro do próprio mês e em outros meses não devem ser deduzidos, visto que não há previsão legal no PIS e na COFINS autorizando tal procedimento, sendo que a legislação sobre exclusão e isenção é interpretada literalmente, nos termos do art.111, caput e incisos, do Código Tributário Nacional. Observamos que não cabe a este órgão administrativo analisar a justiça ou não dos mandamentos legais (Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991, Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998 e MP 2.158-35, de 08 de agosto de 2001), somente cumpri-los.

49.Cabe fazer uma ressalva ao procedimento da Fiscalização, que ao invés de considerar somente os créditos nas contas de resultado que decorrem de variação cambial/econômicas, resolveu compensar, quando os créditos mensais eram superiores aos débitos mensais, os débitos desta variação dentro do próprio mês, ou seja, apurou um saldo líquido da variação cambial/econômica mensal, como, por exemplo, nas contas nºs 7501.0000.00000 – Variações Monetárias Ativas, 7501.5000.00000 – Variação Cambial Ativa, entre outras, conforme se verifica na comparação dos Demonstrativos de apuração do PIS e COFINS, de fls.25 a 53 e do Razão da empresa, de fls. 247 a

P. 19

614. Além disso, quando os débitos eram superiores aos créditos, dentro do mesmo mês, os créditos não eram lançados.

50. Tais procedimentos, segundo nosso modo de interpretar, não se coadunam com a legislação e deve ser revistos, com reflexos nos períodos lançados neste Auto de Infração. (sic)

No último parágrafo do voto, a ratificação de tais ressalvas:

69. Sugerimos à Fiscalização analisar as recomendações contidas nos itens 49 e 50 desta decisão.

Observa-se, portanto, que a DRJ, mesmo divergindo dos critérios utilizados pela fiscalização em relação aos demais períodos da autuação que não o do mês de julho de 1999, achou por bem não proceder à qualquer alteração na autuação, limitando-se a consignar as razões pelas quais deles diverge e *recomendando* a revisão dos procedimentos do Fisco.

Considero relevante destacar duas observações desse procedimento da DRJ. A primeira, que sua *recomendação* não foi cumprida, até porque, creio, a mesma ficou contida no texto da decisão sem que, ao seu final, restasse uma determinação expressa nesse sentido, de sorte que o presente processo administrativo tivesse retornado à Unidade de origem para esse desiderato. E a segunda, que, ao se aproveitar de uma deixa dada pela autuada – que viu o erro material de R\$ 60.000.000,00 a mais na base de cálculo – incorreu no *reformatio in pejus*, visto que, sem poder fazê-lo, modificou para pior a situação da Impugnante, ou seja, ao adotar o critério bruto em vez do critério líquido, aumentou a base de cálculo da contribuição do mês de julho de 1999.

Ora, conforme informei em meu Relatório, existe uma discussão trazida pela Recorrente justamente pugnando pela nulidade do procedimento do Fisco por conta da "falta de critério" na apuração da base de cálculo da contribuição, pois, como visto nos itens da decisão da DRJ, acima transcritos, ele ora se valeu do critério *bruto* (tomar somente o somatório dos créditos), ora se valeu do critério *líquido* (tomar o somatório dos créditos, diminuído do somatório dos débitos), e, em alguns casos, quando o montante dos débitos era superior ao dos créditos, não submeteu à incidência valor algum.

Mas, tendo em vista que afastei as prejudiciais de nulidade suscitada por tal incoerência, por entender que o critério líquido adotado não estaria a prejudicar a empresa, ao contrário, bem como que a tal recomendação de revisão feita pela DRJ não fora atendida, voto por não acolher o procedimento retificador do auto de infração adotado pela DRJ, de sorte que a base de cálculo da contribuição do mês de julho, relativamente à rubrica "*Rend. obt. 98 s/Apl. R.Fx. 98*", código "75.03.2500.000", seja o de R\$ 6.707.191,31, ou seja, o valor que teria sido adotado não tivesse o Fisco se equivocado ao tomá-lo por R\$ 66.707.191,31.

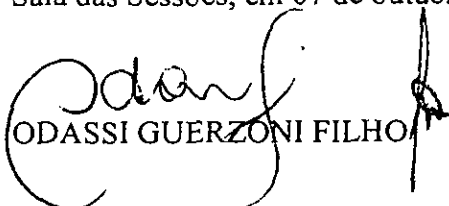
Em resumo, dou provimento ao recurso de ofício na parte em que o mesmo, ao adotar o critério bruto, modificou a forma de apuração da contribuição do mês de julho de 1999, e nego provimento na parte em que excluiu da base de cálculo do mês de julho de 1999, a importância de R\$ 60.000.000,00 em face do erro material da autoridade fiscal.

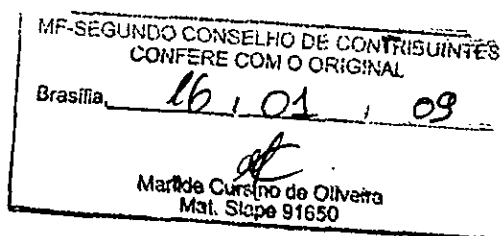
Conclusão

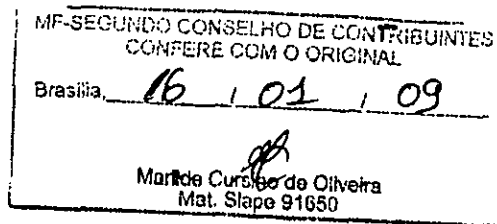
Em face de todo o exposto, afasto as prejudiciais de nulidade, não conheço do recurso na parte em que o mesmo suscita inconstitucionalidades de atos legais, e, na parte

conhecida, nego provimento ao Recurso Voluntário, dando provimento parcial ao Recurso de Ofício apenas na parte em que o mesmo se refere à mudança de critério – líquido para bruto – na matéria relativa ao mês de julho de 1999.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008


ODASSI GUERZONI FILHO





Declaração de Voto

CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA.

O Conselheiro Eric Castro de Moraes e Silva, divergindo do Ilustre Conselheiro relator, Odassi Guerzoni Filho, levanta e sustenta a preliminar de nulidade do Auto de Infração, no que o acompanho expressamente e assim ousou lavrar esta declaração de voto.

E assim o faço, pois se verifica uma nítida diferenciação do critério de apuração de 03 (três) das 39 (trinta e nove) contas objetos do Auto de Infração. Sustenta-se, portanto, que tal vício nesta alteração de critério de apuração de cálculo macula a autuação, pois aqui se entende que não resta possível promover a “salvabilidade” de todo o crédito lançado.

É impossível fazer a segregação material/formal desta parte viciada da autuação.

Nestes termos, declaro o entendimento pela nulidade do Auto de Infração.

Prosseguindo, afirmo discordar do não afastamento da Lei nº 9.718/98, nos termos em que já realizado pelo Supremo Tribunal Federal, como, aliás, a nós é permitido regimentalmente fazer.

Assim, declaro que a variação cambial ativa está sim abrangida pela questão do inconstitucional alargamento da base de cálculo, portanto, necessário se faria prover o apelo voluntário interposto.

E quanto à discussão sobre o tratamento cambial que deve ser dado à variação cambial ativa e o momento de sua verificação para fins de recolhimento da PIS e Cofins, também declaro divergir do nobre Conselheiro relator, pois comungo do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no sentido que a exigência tributária de tais ‘receitas’ deve ser dar na realização do contrato firmado pela contribuinte – que faz LEI entre partes –, ou seja, no final da operação. Neste sentido, também, jurisprudência firme do Superior Tribunal de Justiça, mencionada pelo aludido relator em no relatório apresentado.

É como declaro para parte das discussões travadas neste processo, friso, em apertada síntese.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA