



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 02 / 04 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

Recorrente : PRONOR PETROQUÍMICA S.A.
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

PIS. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. TAXA DE CÂMBIO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. A variação monetária ativa compõe a base de cálculo do PIS, apurada pelo regime de competência, como determinado pelo art. 9º da Lei nº 9.718/98. A Medida Provisória nº 1.858-10/99, art. 31, autorizou, a partir de sua entrada em vigor, a exclusão da base de cálculo da 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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE. O início de procedimento fiscal exclui a espontaneidade quanto à matéria e ao período fiscalizado.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. A aplicação da multa de 75% está prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, c/c o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Os juros de mora encontram respaldo no art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, c/c o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PRONOR PETROQUÍMICA S.A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora-Designada. Vencidos os Conselheiros Maria Tereza Martínez López (Relatora), Antônio Augusto Borges Torres e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o acórdão. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Manoel Mota Fonseca.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski e Luciana Pato Peçanha Martins.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Eaal/cf



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

Recorrente : PRONOR PETROQUÍMICA S.A.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o PIS/Faturamento, no período de apuração de 28/02/1999 a 31/12/2000.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“(…)

Segundo o autuante, fls. 06/08, a partir de janeiro de 2000 as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da contribuinte, em função da taxa de câmbio, passaram a ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do PIS, quando da liquidação da correspondente operação - regime de caixa -, podendo ser excluída a parcela destas mesmas receitas, 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 já tivesse sido liquidada.

(…)

A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 06/09/2001, e apresenta, em 09/10/2001, impugnação de fls. 114/139, sendo estas as suas razões de defesa, em síntese:

- Com o advento da Lei n.º 9.718, de 1998, a base de cálculo da contribuição para o PIS deixou de ser o faturamento, passando a ser receita bruta da pessoa jurídica, composta pela totalidade das receitas auferidas, incluindo assim as correções monetárias de créditos em moeda estrangeira, decorrentes da variação cambial;
- Ao consignar a inclusão das receitas decorrentes da variação cambial na base de cálculo do PIS, o legislador federal, olvidando os efeitos desastrosos que o alargamento desordenado da base impositiva da referida contribuição poderia gerar, omitiu-se quanto ao regime de apuração de tais receitas, razão pela qual os contribuintes ficaram adstritos à regra geral prevista no art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, segundo a qual o registro de direitos e obrigações deve ser efetuado consoante o regime contábil de competência;
- As distorções geradas pela adoção do regime de competência culminaram com a edição da Medida Provisória n.º 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, a qual, retificando o equívoco incorrido pelo legislador quando da edição da legislação ordinária, expressamente assegurou aos contribuintes, a partir de 1º



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

de janeiro de 2000, o direito de apurarem o citado ganho cambial apenas na liquidação do crédito, ou seja, pelo regime de caixa, garantindo-lhes, conseqüentemente, o direito de excluírem dos ganhos cambiais as perdas havidas em relação ao mesmo crédito;

- Ademais, em absoluta consonância com o art. 106 do CTN, a referida medida provisória determinou, de forma expressa, no seu art. 31, a retroatividade de tal comando para alcançar os fatos geradores ocorridos no exercício de 1999;
- Assim, munida do instrumento normativo que assegurava a tributação de real fato econômico, a impugnante, que até então havia se recusado a se submeter ao comando original da Lei n.º 9.718, de 1998, dirigiu-se à Unidade da SRF jurisdicionante do seu domicílio para promover o recolhimento da contribuição para o PIS incidente sobre as variações monetárias das operações liquidadas no exercício de 1999, por meio de pedidos de compensação, fls. 162/166;
- Inexiste fato econômico tributável na apuração da receita financeira decorrente de variação cambial consoante o regime de competência, pois as avenças contratuais com vencimento superior a trinta dias ficam a mercê de taxas cambiais mensais e, portanto, distintas, que, via de regra, traduzem uma variação monetária fictícia;
- Logo, não tendo havido efetivo acréscimo nas apropriações das receitas decorrentes de variações cambiais nas competências que antecederam o mês do fechamento da respectiva operação, não há que se falar em conteúdo econômico tributável, senão na data da liquidação do crédito ou da obrigação, sob pena de desvirtuamento da base de cálculo do PIS, com a real tributação do patrimônio;
- Cita doutrina e jurisprudência administrativa que entende corroborar seus argumentos;
- A despeito do reconhecimento emanado da própria legislação federal, sanando incongruência traduzida na aplicação cambial, foi surpreendida pela lavratura do Auto de Infração em litígio;
- O próprio autuante reconhece textualmente as determinações da medida provisória citada, concluindo, entretanto, equivocadamente, pela viabilidade da constituição de crédito tributário que a legislação federal reconheceu como indevido;
- A autuação carece de qualquer fundamento que justifique a constituição de crédito tributário que, adimplido, gerará para a contribuinte o direito de restituição, bem como improcede a aplicação de multa de ofício nitidamente sancionatória, tendo em vista que a impugnante autuou conforme entendimento firmado e formalizado mais tarde pela legislação federal;



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

- Consistindo a multa de ofício numa penalidade aplicada àqueles que praticam atos de sonegação, no intuito de burlar as leis tributárias, não há que se cogitar da sua aplicação nas hipóteses em que o contribuinte atuou conforme entendimento posteriormente confirmado pelo executivo federal através da edição da MP n.º 1858-10, de 1999;
- A prática adotada pela contribuinte poderia ensejar, no máximo, a constituição de crédito a título de juros moratórios, em função do recolhimento em atraso da contribuição incidente sobre a receita apurada na liquidação das operações de câmbio;
- O autuante cometeu erros materiais na constituição do crédito tributário, não considerando os valores recolhidos a maior em determinados períodos para abatimento do montante tributável nos meses subsequentes, em especial maio, junho e setembro de 1999, oportunidade em que desconsiderou o montante recolhido a maior e apurou base impositiva igual a zero;
- Igualmente, não foram consideradas as compensações efetuadas pela contribuinte relativas aos meses de março, abril e dezembro de 1999, as quais foram devidamente declaradas em DCTF;
- Quanto a dezembro de 2000, conforme textualmente reconhecido no Auto de Infração, o crédito tributário já havia sido recolhido por meio de pedido de compensação, Processo n.º 13502.000328/00-54, e se é inequívoco que a contribuinte já se encontrava sob fiscalização na oportunidade em que formalizou o referido pedido, tanto mais patente que a Fazenda Pública só está autorizada a constituir o crédito decorrente da multa de ofício e juros moratórios, sob pena de se estar cobrando em duplicidade tributo pago;
- Ao final, requer a improcedência do lançamento, protestando pela realização de diligência a fim de que reste comprovada a veracidade dos fatos e razões expostos, se os documentos acostados aos autos não forem considerados suficientes para formar o convencimento do julgador.”

Por meio do Acórdão DRJ/SDR n.º 00.378, de 14 de novembro de 2001, os Membros da Quarta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/08/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/12/2000

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência quando for prescindível para o deslinde da questão.

FALTA DE RECOLHIMENTO.



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

Apurada a falta de recolhimento da Contribuição para o PIS, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

VARIAÇÃO MONETÁRIA. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. INCLUSÃO.

No ano-calendário de 1999, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, devem ser reconhecidas mês a mês, segundo o regime de competência, procedendo-se aos pertinentes ajustes quando da liquidação das obrigações.

Lançamento Procedente.”

A contribuinte, inconformada com a decisão de primeira instância, apresenta recurso, onde reitera parcialmente os argumentos expostos quando da impugnação, reportando-se à não inclusão das receitas decorrentes de variações cambiais na base de cálculo da COFINS ao invés do PIS.

É o relatório.



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo as razões meritórias.

O cerne da questão não consiste em definir se as variações monetárias ocorridas no ano de 1999 em função da taxa de câmbio devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição para o PIS e sim, não tendo o contribuinte procedido ao recolhimento da contribuição pelo regime de competência, na regra geral da legislação anterior. Pode o contribuinte aplicar retroativamente legislação superveniente que lhe favoreça, e dessa forma reconhecer a inclusão dessas variações pelo regime de caixa, ou seja, somente na liquidação da operação?

Penso que sim. Explico.

A priori, tem-se que, ao analisar a posição financeira indexada à moeda estrangeira e o registro das despesas e/ou receitas com variação cambial, deve-se vislumbrar a hipótese de inversão dessa posição e eventual desvalorização da moeda estrangeira frente à moeda nacional. Variações monetárias são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, sempre que referidas atualizações não forem prefixadas, mas sim determinadas posteriormente em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.¹

Com referência ao tratamento tributário para fins da contribuição ao PIS e da COFINS, deve-se observar a disposição do artigo 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que considera as variações cambiais para efeitos da incidência do PIS e da COFINS. Estabeleceu a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em seu artigo 9º:

"Art. 9º As variações monetárias dos direitos 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." (o grifo é nosso)

Sob o aspecto contábil, o registro da variação monetária ocorre da seguinte maneira: débito na conta representativa do direito (ativo) e crédito na conta de receita de variação cambial/receita financeira (resultado). O valor líquido do lançamento contábil,

¹a) ativas - ganhos de câmbio, correção monetária pós-fixada e outras formas de atualização não prefixadas (RIR/99, art. 375); b) passivas - perdas de câmbio, correção monetária e outras atualizações não prefixadas. (RIR/99, art. 377).



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

incontestavelmente, representa receita da Sociedade, devendo ser observada a disposição do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, assim reproduzido:

"Parágrafo 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."

Rregistra-se que por meio do Comunicado Técnico nº 02/99 o Instituto Brasileiro de Contadores ("Ibracon") se manifestou sobre a matéria da seguinte forma, conforme transcrição a seguir:

"(...) não se pode separar em despesa e receita os fenômenos econômicos produzidos pelo mesmo passivo. Ao longo do exercício se faz o registro contábil mensal da variação cambial em obediência ao regime de competência, de sorte que no final de cada mês o passivo seja refletido pelo seu valor mais próximo da realidade. Se num primeiro momento esse passivo gerou despesa com variação cambial, no momento seguinte ocorreu uma recuperação dessa despesa e não uma receita de variação cambial.

Assim, a variação cambial positiva deve ser registrada como redução de despesa ocorrida no primeiro mês, até, eventualmente, seu esgotamento.

O mesmo deve ser feito se uma empresa contrata um empréstimo e no mês subsequente a moeda nacional se desvaloriza, a receita inicial será reduzida ou eliminada. Se a desvalorização superar o ganho inicial a diferença se constitui numa despesa."

A matéria ficou esclarecida com a publicação da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, pela qual transcrevo os dispositivos pertinentes ao assunto:

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, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

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



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

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.” (negritei)

A fiscalização admite o regime de caixa apenas a partir de 1º de janeiro de 2000. Porém, no entender do agente fiscal, o contribuinte precisaria ter recolhido pelo regime de competência para depois, somente em janeiro de 2000, excluir o que indevidamente pagou. Imagine-se, por amor ao debate, a situação daquele que desde sempre recolheu pelo regime de caixa. Haveria que se exigir do contribuinte o recálculo pela sistemática anterior com os respectivos acréscimos legais para em momento posterior ser-lhe dispensado o principal? Penso que não. A regra deve valer também para aquele que nada recolheu.

Vale observar, por outro lado, o disposto no inciso II do art. 106 do CTN². O mencionado dispositivo legal estabelece três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes, desde que se trate de ato não definitivamente julgado. O primeiro caso é o de a lei nova já não definir como infração determinado ato positivo ou negativo. O reconhecimento de uma situação anterior mais benéfica equipara-se a uma norma de interpretação, e nesse sentido retroativa porque mais benéfica, ao admitir no exercício anterior à medida provisória a exclusão da variação monetária, apurada pelo regime de competência, sem considerar a efetiva realização da obrigação contratual.

Ouso, portanto, discordar da autoridade fiscalizadora quanto à interpretação dada ao artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001. Claro está para mim que a regra estabelecida no artigo 31 da citada medida provisória é para quem efetuou o pagamento a mais pelo regime de competência, e dessa forma corrigir a incidência indevida de tributação daquilo que receita não é. Seria ilógico considerar que quem não se submeteu ao regime anterior deva primeiro enquadrar-se no regime, efetuar o pagamento para depois proceder à exclusão.

Por outro lado, em nenhum momento o legislador fixou prazo para a exclusão da parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária, senão vejamos novamente o que diz o mencionado artigo:

“Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída (não disse a partir de quando) 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.” (observação entre parênteses não do original)

² Art. 106. A lei se aplica a ato ou fato pretérito : (...) II- tratando-se de ato não definitivamente julgado;
a) quando deixe de defini-lo como infração.



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

A interpretação de qualquer dispositivo legal não deve se resumir à simples leitura do seu texto gramatical, mas, antes, deve buscar entender o conteúdo da norma com recurso a todos os processos de hermenêutica, aferindo-se também se o resultado da interpretação é consistente com o objetivo da lei.³

A boa doutrina diz que uma norma não deve ser interpretada de forma isolada. A propósito, NORBERTO BOBBIO⁴ transcreve, na página 75 de sua obra, o pensamento de outro jurista italiano, T. PERASSI (*Introduzione alle scienze giuridiche*⁵ - 1953, p. 32):

“As normas, que entram para constituir um ordenamento, não ficam isoladas, mas tomam-se parte de um sistema, uma vez que certos princípios agem como ligações, pelas quais as normas são mantidas juntas de maneira a constituir um bloco sistemático.”

Corroborando a tese da coerência do ordenamento jurídico, o mesmo BOBBIO, na página 76, aduz que:

“Chama-se de *'interpretação sistemática'* aquela forma de interpretação que tira os seus argumentos do pressuposto de que as normas de um ordenamento, ou, mais exatamente, de uma parte do ordenamento (como o Direito privado, o Direito penal) constituam uma totalidade ordenada (...), e, portanto, seja lícito esclarecer uma norma obscura ou diretamente integrar uma norma deficiente recorrendo ao chamado *'espírito do sistema'*, mesmo indo contra aquilo que resultaria de uma interpretação meramente literal.” (grifei)

A interpretação do artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, deve levar em conta o disposto no artigo 195 da Constituição Federal e posterior Lei nº 9.718, de 27/11/98, onde a base de cálculo de PIS é a receita ou faturamento que gera a entrada de recursos financeiros, e dessa forma não há possibilidade de uma mesma receita ou faturamento ter incidência do PIS em mais de uma vez. Isso significa que o PIS não pode ter como base de cálculo o simples crédito contábil que não gera a entrada de recursos.

³ Dentre inúmeras manifestações contrárias à interpretação simplesmente literal, algumas podem ser aqui citadas, a saber: - o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no processo nº 0168-10449/81-30, que preconiza interpretação pelo espírito, e não pela letra, da lei (DOU de 21.1.1982, p. 1276); - o parecer S-002/85, item 36, do então Consultor-Geral da República, Dr. Paulo Brossard, depois Ministro do Supremo Tribunal Federal, que sustenta a interpretação pelos fins e de modo favorável à lei, e não restritivamente pelas palavras (DOU de 20.12.1985, p. 18745); - o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/PGA-454/92, item 9, que sustenta dever o intérprete, entre vários sentidos que a letra oferece, buscar o mais justo e mais praticável; - os Pareceres Normativos CST nº 27/77 e 16/84, que adotaram interpretações sistemáticas, com abandono da letra das leis interpretadas.

⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília : UnB, 1997, p. 60-61.

⁵ Introdução às ciências jurídicas



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

Nesse sentido as variações monetárias ativas em função da taxa de câmbio são tidas como receitas, no momento da desvalorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira, pela qual registra-se receita tributável que compõe a base de cálculo das contribuições. Assim, ocorrendo a desvalorização da moeda estrangeira frente à moeda nacional, é necessário o reajuste dos ativos representados em moeda estrangeira, cuja contrapartida é estorno da variação cambial ativa que havia sido anteriormente registrada.

Em relação à desvalorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira, as obrigações registradas no passivo sofrem alterações, provocando o registro de despesa cambial e o conseqüente aumento do valor da obrigação em moeda nacional. Por outro lado, havendo a desvalorização da moeda estrangeira frente à moeda nacional, faz-se necessária a redução do montante da obrigação, ou seja, um ajuste ou estorno do valor contabilizado a maior.

Assim, o estorno da variação cambial decorrente da queda da moeda estrangeira frente à moeda nacional é, na realidade, mero ajuste do valor contabilizado anteriormente. Razão pela qual não há aumento da capacidade contributiva, de modo que não deve ser tributado pelo PIS, nem pela COFINS. Não havendo ingresso de nova receita, o estorno do lançamento contábil decorrente da queda da moeda estrangeira frente à moeda nacional não deve compor a base de cálculo das contribuições para as contribuições.

No caso em questão, a contribuinte deixou de incluir, na época, na base de cálculo do PIS, as receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, beneficiando-se *a posteriori* do entendimento externado pela medida provisória, já por ocasião da ocorrência do evento.

Na verdade, há de se concordar com a contribuinte quando diz que *“A prática adotada pela contribuinte poderia ensejar, no máximo, a constituição de crédito a título de juros moratórios, em função do recolhimento em atraso da contribuição incidente sobre a receita apurada na liquidação das operações de câmbio; mas nunca, a exigência pela variação mês a mês, sem a ocorrência da liquidação da obrigação contratual.”*

Dessa forma, o lançamento fiscal, com relação no ano-calendário de 1999, ao não levar em consideração a base de cálculo, considerando as variações monetárias por ocasião da efetiva entrada das receitas, tornou-se insubsistente à luz da legislação aplicável.

Com relação à contribuição relativa a dezembro de 2000, muito embora entenda correta a interpretação adotada pela autoridade de primeira instância, ao mencionar que: *“Quanto à contribuição relativa a dezembro de 2000, o autuante informa à fl. 08 que a contribuinte incluiu o débito no processo nº 13502.000328/00-54, pleiteando sua compensação com créditos que possuía. Entretanto, ao apresentar o pedido em 20/03/2001, a contribuinte já perdera a espontaneidade para efetuar a compensação, pois em 01/03/2001 fora cientificada do início da diligência, conforme termo à fl. 109.”*, penso estar prejudicada a sua exigibilidade, em virtude de estar permeado o lançamento de vício processual de forma.



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

CONCLUSÃO

Por entender que os ajustes efetuados nas obrigações indexadas a uma moeda estrangeira, assumida pela recorrente, decorrentes da valorização do real frente a uma moeda estrangeira, não devem ser tributados pelo PIS, tendo em vista que nem todo registro de crédito contábil no resultado representa, para fins tributários, ingresso de nova receita.

Por entender que, apesar de, contabilmente, existir a obrigatoriedade de ajustar o valor das obrigações em face da oscilação da cotação dessas moedas frente ao real, a contribuinte não deve sofrer tributação sobre um crédito no resultado que não represente uma receita efetiva, mas sim um mero estorno de registro efetuado a maior anteriormente.

Por entender que a prática adotada pela contribuinte poderia ensejar, no máximo, a constituição de crédito a título de juros moratórios, em função do recolhimento em atraso da contribuição incidente sobre a receita apurada na liquidação das operações de câmbio, mas nunca a exigência pela variação mês a mês, sem a ocorrência da liquidação da obrigação contratual, e nesse sentido a forma adotada no lançamento está viciada.

Por entender que o lançamento é uno, não havendo como separar o exercício de 1999 e o mês de 2000 sem prejuízo da própria unicidade do processo fiscal.

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, a não ser por um novo lançamento, vício que deve ser declarado a qualquer tempo independentemente de arguição, **voto pela nulidade do processo ab initio.**

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
RELATORA-DESIGNADA

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativamente ao período de fevereiro/1999 a dezembro/2000.

A ilustre Relatora, enfrentando as alegações de improcedência da exigência da exação, relativamente à inserção das variações monetárias ativas na base de cálculo do PIS pelo regime de competência, consoante comando do artigo 9º da Lei nº 9.718/98, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. Relatora, que considerou nulo o processo *ab initio* e traduzindo a posição majoritária nesta Câmara, entendo ser parcialmente procedente o lançamento, ajustando-o aos termos deste voto.

Debate-se a recorrente contra a interpretação dada pela fiscalização aos artigos 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

A base da autuação são as variações monetárias ativas decorrentes da variação da taxa de câmbio que, a teor do artigo 9º da Lei nº 9.718/98, devem compor a base de cálculo do PIS, observando-se o regime de competência, consoante norma do artigo 177 da Lei nº 6.404/76.

Entretanto, entende a recorrente que o comando normativo alcança valores não pertencentes à receita bruta, porquanto a variação monetária ativa constitui-se em valores meramente escriturais, não traduzindo ingresso de recursos na forma de receita.

A Medida Provisória nº 1.858-10/99, editada em 26/10/1999, consubstanciando o entendimento da recorrente, autorizou que se procedesse à exclusão da base de cálculo das parcelas excedentes ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.

Entendendo a fiscalização que tal comando somente se aplicaria a partir de janeiro de 2000, procedeu ao lançamento de ofício das parcelas não oferecidas à tributação no ano de 1999.

Destarte, o ponto nodal da querela está centrado no fato de a recorrente, por discordar do comando da Lei nº 9.718/98 no que concerne à inserção das variações monetárias ativas na base de cálculo do PIS pelo regime de competência, eximiu-se de oferecer tais valores à tributação no ano calendário de 1999. Considera que a citada medida provisória referendou seu entendimento, sendo insubsistente a autuação, pelo menos como efetuada, pois admite cabível, no máximo, a exigência dos consectários legais do tributo, de vez que o mesmo foi recolhido.

O encaminhamento da questão passa pela interpretação do disposto nos artigos 30 e 31 da Medida Provisória referida, que abaixo se transcreve:



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

“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, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

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.”

O entendimento que foi adotado pela fiscalização, a meu juízo, não encontra respaldo na norma. Isso porque o artigo 31, ao permitir a exclusão da base de cálculo do excesso indevidamente tributado pelo regime de competência, não estabeleceu, para tais exclusões, prazo diverso do da entrada em vigor da referida medida provisória.

Concluir que a eficácia do artigo 31 se prende ao disposto no artigo 30, ou seja, que somente produzirá efeitos a partir de janeiro de 2000, é extrapolar o conteúdo e o alcance da norma.

De fato, não se pode furtar vigência e eficácia imediata ao artigo 31 da referida Medida Provisória, consoante exegese do artigo 104 que proclama a entrada em vigor no primeiro dia do exercício seguinte somente dos dispositivos de lei que instituírem ou majorarem impostos, definirem novas hipóteses de incidência, extinguirem ou reduzirem isenções, ressalvando a possibilidade de a lei dispor de maneira mais favorável ao contribuinte, caso em que ela passa a vigor no prazo expresso na lei.



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

Portanto, impõe-se a aplicação imediata do disposto no artigo 31 da citada Medida Provisória, por trazer forma de apuração da base de cálculo mais benéfica aos contribuintes, vigendo já a partir do período de apuração de outubro de 1999, a teor do disposto no artigo 34 da mesma norma.

No caso em questão, a contribuinte deixou de incluir na época prevista na Lei nº 9.718/98, na base de cálculo da Cofins, as receitas financeiras decorrente de variações monetárias, beneficiando-se *a posteriori* do entendimento externado pela medida provisória, procedendo à referida inclusão por ocasião da ocorrência da liquidação.

Não se aplica, como quer a recorrente, o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional - CTN, por estar adstrito às normas interpretativas, às penalidades e à descaracterização de infrações à legislação tributária, não podendo resultar em dispensa de tributo.

Na circunstância posta, efetuando uma análise sistemática do CTN, há que se observar o comando do artigo 144 do CTN, ao dispor que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Entendo que, pretendendo ajustar a base de cálculo da contribuição à sua realidade fática e não à contábil ou jurídica, ou seja, à receita bruta auferida e não à escriturada ou posta à disposição, a Medida Provisória nº 1.858-10/99 alterou a regra contida na Lei nº 6.404/76, que estabelece o regime de competência para a apropriação das receitas e despesas da atividade e permitiu que nos meses de outubro a dezembro de 1999 os contribuintes efetuassem a correção da base de cálculo já tributada de acordo com o referido regime, para adequá-la ao regime de caixa, inclusive quanto às operações com moeda estrangeira efetuadas nos respectivos meses, sem contudo tumultuar o ato jurídico perfeito, que alcançou os fatos geradores, bem como os créditos tributários extintos pelo pagamento, ocorridos no período de janeiro a setembro de 1999.

Quanto à rebeldia expressa pela recorrente no sentido de não se submeter aos ditames da Lei nº 9.718/98, não se constitui essa a melhor forma de contestar a relação jurídica tributária, visto ser defeso ao ocupante do pólo passivo dessa relação cumpri-la ou deixar de cumpri-la discricionariamente. Para tanto existem os remédios estabelecidos no próprio ordenamento jurídico pátrio, dos quais se pode valer todo cidadão chamado ao cumprimento de norma que, a seu juízo, reveste-se de ilegalidade, inconstitucionalidade ou injustiça.

Assim, não há como deixar de efetuar o lançamento no período de fevereiro a setembro de 1999 como estabelecido pela Lei nº 9.718/98, devendo, contudo, nas bases de cálculo apuradas nos meses de outubro a dezembro de 1999, ser efetuadas as exclusões das parcelas *“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”*, inseridas nas bases de cálculo dos meses em que a



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

fiscalização efetuou o lançamento de ofício, ou seja, no período de fevereiro a abril, agosto, e outubro a dezembro de 1999.

Justifica tal interpretação o fato de o legislador não haver expressamente alterado o regime de apropriação das receitas financeiras no ano calendário de 1999, optando por manter como critério de apuração o regime de competência. Apenas autorizou que se efetuasse a exclusão do excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada. Assim, não dispondo a norma sobre alteração de regime de apropriação da variação monetária ativa nos meses de 1999, não pode o aplicador do direito, efetuando interpretação extensiva, mudar o regime, entendendo que só é passível de inclusão na base de cálculo o valor da variação monetária efetivamente realizada no período de apuração. Impõe-se a compreensão de que, mantido o regime de competência, somente para aquelas operações que tenham a variação monetária efetiva já determinada cabe a exclusão, a partir do mês de outubro, do valor excedente oferecido, anteriormente ou no próprio mês, à tributação.

Em resumo, vale dizer, as bases de cálculo serão apuradas pelo regime de competência, em obediência à Lei nº 9.718/98 e ajustadas através das exclusões previstas na MP nº 1.858-10/99, a partir do mês de outubro e até dezembro de 1999, posto que em 2000 o art. 30 alterou o regime de apropriação das receitas (de regime de competência para regime de caixa).

Dessa forma, com relação ao ano-calendário de 1999, devem ser revistas as bases de cálculo dos meses de outubro a dezembro de 1999, constantes do lançamento fiscal, para contemplar a exclusão das parcelas excedentes aos valores das variações monetárias efetivamente realizadas nos meses de fevereiro a setembro de 1999. Tal regra aplica-se, também, às operações cuja variação monetária tenha sido efetivamente realizada nos próprios meses de outubro a dezembro, posto que somente a partir dessa circunstância há que se falar em parcelas excedentes.

Quanto à contribuição relativa ao fato gerador ocorrido em dezembro de 2000, entendo correta a interpretação adotada pela autoridade de primeira instância relativa à perda da espontaneidade do proceder da recorrente, mantendo o lançamento de ofício.

Quanto aos consectários legais, não há reparos a introduzir nos fundamentos apostos na decisão recorrida, porquanto arrimados em lei vigente.

Em razão do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que:

1. seja efetuada a apuração da base de cálculo do PIS durante todo o ano de 1999 considerando-se o regime de competência para as variações monetárias ativas aqui tratadas;

2. de outubro a dezembro de 1999, concomitantemente à apuração pelo regime de competência, sejam excluídas das bases de cálculo as parcelas excedentes das variações monetárias efetivamente realizadas, ocorridas nos meses de janeiro a dezembro de 1999, consoante o comando do art. 31 da MP nº 1.858-10/99, para o que deverão ser consideradas as operações em cada um deles liquidadas;



Processo nº : 13502.000672/20001-03
Recurso nº : 119.731
Acórdão nº : 203-08.831

3. seja mantido o lançamento relativo ao mês de dezembro de 2000, em razão da perda da espontaneidade; e

4. mantenha-se os consectários legais aplicados conforme legislação de regência.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA