



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 03 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

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

COFINS. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. TAXA DE CÂMBIO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. A variação monetária ativa compõe a base de cálculo da COFINS, 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. A referida exclusão somente poderá ser efetuada a partir da publicação da norma autorizativa, ou seja, de outubro de 1999.

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. Vencidos os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

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.

Imp/cf



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

Recorrente : PRONOR PETROQUÍMICA S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, BA, referente à constituição de crédito tributário relativo à insuficiência de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período de fevereiro a abril, agosto, outubro a dezembro de 1999 e dezembro de 2000, no valor total de R\$4.154.764,19.

O procedimento fiscal e a impugnação constam do relatório da decisão de primeira instância como segue:

"2. Segundo o autuante, fls. 06/07, 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.

3. Dessa forma, foram apuradas as bases de cálculo da Cofins, relativa aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, a partir dos valores das contas informadas nos demonstrativos de fls. 11/19, extraídos do Livro Razão (fls. 26/43), cuja fidedignidade foi confirmada por meio do balancete de fls. 90/106, escriturado no Livro Diário nº 499, devidamente autenticado na Junta Comercial do Estado da Bahia.

4. Às fls. 20/25, constam os demonstrativos de apuração da Cofins devida, a qual foi comparada com os valores declarados em DCTF, com os débitos pagos, compensados, parcelados ou constantes em declaração do REFIS, segundo informa o autuante.

5. 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 cientificado do início de diligência, conforme termo à fl. 107.

6. A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 06/09/2001, e apresenta, em 09/10/2001, impugnação de fls. 112/137, sendo estas as suas razões de defesa, em síntese:

- Com o advento da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da Cofins deixou de ser o faturamento, passando a ser receita bruta da pessoa jurídica, composta pela totalidade das receitas auferidas, incluindo assim as correções*



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

monetárias de créditos em moeda estrangeira, decorrentes da variação cambial;

- *Ao consignar a inclusão das receitas decorrentes da variação cambial na base de cálculo da Cofins, o legislador federal, olvidando os efeitos desastrosos que o alargamento desordenado da base imponible 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 nº 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 nº 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 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 nº 9.718, de 1998, dirigiu-se à Unidade da SRF jurisdicionante do seu domicílio para promover o recolhimento da Cofins incidente sobre as variações monetárias das operações liquidadas no exercício de 1999, por meio de pedidos de compensação, fls. 160/164;*
- *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 da Cofins, com a real tributação do patrimônio;*
- *Cita doutrina e jurisprudência administrativa que entende corroborar seus argumentos;*

R



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

- *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;*
- *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 atuou conforme entendimento firmado e formalizado mais tarde pela legislação federal;*
- *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 que resultou em base imponible 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."*



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

Por meio do Acórdão DRJ/SDR nº 00.377, de 14 de novembro de 2001, os Membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Salvador – BA, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, consoante ementa abaixo:

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

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.

Apurada a falta de recolhimento da Cofins, 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 voluntário a este Conselho, 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.

Informa a autoridade preparadora à fl. 261 a efetivação do arrolamento de bens.

É o relatório.



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende os requisitos de admissibilidade, portanto, passível de apreciação.

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 da COFINS, 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 constituiu-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 da COFINS 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:

“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.



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

§ 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, ao 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.

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 Media Provisória nº 1.858-10/99 alterou a regra contida na Lei nº 6.404/76, que estabelece o regime de



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

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, serem 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 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.

Os recolhimentos efetuados no ano de 1999 deverão ser considerados para fins de redução dos valores devidos nos meses de apuração ou sobre as parcelas vincendas em caso de haver excedentes de recolhimento em relação ao valor devido.



Processo nº : 13502.000673/2001-40
Recurso nº : 119.732
Acórdão nº : 203-08.823

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 da COFINS 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 neles liquidadas;
3. manter o lançamento relativo ao mês de dezembro de 2000, em razão da perda da espontaneidade; e
4. manter os consectários legais aplicados conforme legislação de regência.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA