

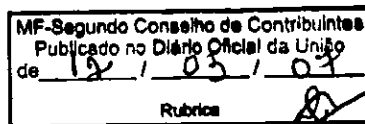


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

RO-Recorrente : DRJ EM SALVADOR – BA
RO-Interessada : Caraíba Metais S/A
RV-Recorrente : CARAÍBA METAIS S/A
RV-Recorrida : DRJ em Salvador – BA



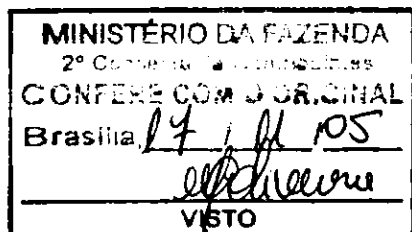
PIS. RECURSO DE OFICIO. Demonstrado que o contribuinte possuía créditos, suficientemente para a compensação efetuada há de se proceder à exata extinção do crédito tributário. **Recurso de ofício negado.**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. I. PROVA PERICIAL. LIMITES OBJETIVOS. Destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. **Preliminar rejeitada.**

PIS. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE 02/99. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. TRIBUTAÇÃO. LEI Nº 9.718/98, ART. 9º. REGIME DE COMPETÊNCIA OU DE CAIXA. OPÇÃO. MP Nº 2.158/35/2001, ARTS. 30 E 31. Nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo do PIS, bem como da COFINS, a partir de fevereiro de 1999, devendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência a partir do ano 2000, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para as duas Contribuições, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro, consoante o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001. Excepcionalmente e a critério do contribuinte, com relação ao ano de 1999 poderão ser feitos ajustes segundo o regime de caixa.

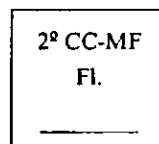
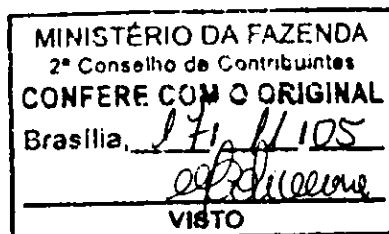
PROVA. Ausência de demonstração da existência ou da veracidade daquilo que o contribuinte alega como fundamento do direito que defende ou contesta, capaz de modificar o lançamento. Ausência de fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo fiscal.

IV. TAXA SELIC. A falta do regular recolhimento das contribuições PIS e COFINS, nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício com a Taxa SELIC. É lícita a





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

exigência do encargo com base na variação da taxa SELIC.
Precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº
550.396 – SC

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CARAÍBA METAIS S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e II) em relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito: a) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, em relação ao momento do reconhecimento das receitas de variações cambiais.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e b) **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto aos demais itens.** Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor referente ao item II-a.

Sala das Sessões, em 06 de Julho de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo Couto e Silvia de Brito Oliveira.

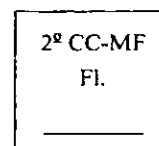
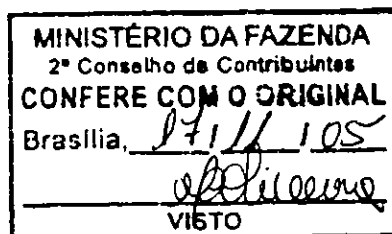
Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

Recorrente : CARAÍBA METAIS S/A



RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração de 01/01/1999 a 31/01/1999, 31/03/1999 a 30/04/1999, 31/07/1999 a 31/12/2002.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que a seguir reproduzo:

Trata-se de Auto de Infração, fls. 70/86, lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, relativa aos períodos de apuração de janeiro, março e abril de 1999, e julho de 1999 a dezembro de 2002.

2. *O enquadramento legal inclui: art. 77, inciso III do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; arts. 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações das Medidas Provisórias nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e nº 1.858, de 29 de junho de 1999, e suas reedições; arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, com as alterações da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000; art. 30 e § 1º e 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; arts. 1º a 6º e 8º a 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991; art. 95 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002; art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002.*

3. *Quanto ao item 001 do lançamento, o autuante informa ter constatado falta de recolhimento da contribuição para o PIS apurada a partir do confronto entre as bases de cálculo registradas na escrituração contábil da autuada (fls. 205/299 e 302/550) e os valores por ela declarados/pagos (extratos das DCTF às fls. 134/204), conforme demonstrativos de fls. 87/94.*

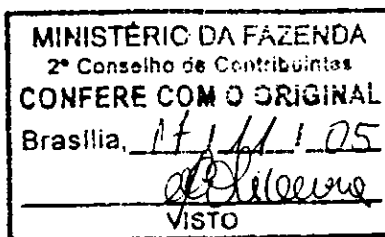
4. *O item 002 do Auto de Infração refere-se à falta de recolhimento da contribuição para o PIS no período de janeiro de 1999 a junho de 2000, em face do indeferimento pela DRF/Salvador da compensação pleiteada no processo administrativo nº 13502.000113/96-30 (fls. 97/132), de débitos do PIS com crédito do próprio PIS, cuja Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente por esta Delegacia de Julgamento. Entretanto, o Segundo Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso da contribuinte, estando o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ainda pendente de apreciação.*

5. *O agente do Fisco salienta que a contribuinte adotou o regime de competência para o cálculo das variações monetárias em função da taxa de câmbio, no ano de 1999 em decorrência de determinação legal, e por opção nos demais anos, conforme carta resposta (fl. 07) entregue à fiscalização.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
FL.

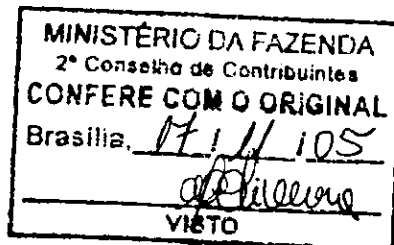
6. Foi informado também que a contribuinte ingressou judicialmente (Processo nº 1999.33.00.008031-3/BA) questionando a constitucionalidade da cobrança do PIS nos moldes da Lei nº 9.718, de 1998, e apesar de ter sido concedida segurança em primeira instância, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 12/03/2002, por unanimidade, deu provimento ao apelo da União, reformando a sentença para negar a segurança (fls. 28/63).

7. A contribuinte foi cientificada do lançamento em 22/09/2003 (fl. 70) e apresenta, em 21/10/2003, a impugnação de fls. 561/570, alegando em sua defesa, em síntese:

- Quanto à alegada falta de recolhimento da contribuição para o PIS em face de compensação com crédito do próprio PIS nos períodos de apuração de janeiro de 1999 a junho de 2000, de fato, a compensação pleiteada foi indeferida pela DRF/Salvador e julgada improcedente pela DRJ/Salvador (fls. 615/622), mas se enganou a fiscalização no tocante ao estágio do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 638/644), pois ao mesmo foi negado provimento (fls. 645/649), encontrando-se aquele processo atualmente na SAORT da Delegacia da Receita Federal em Camaçari (fl. 651);
- A atividade econômica da empresa inclui importação de matérias primas e insumos, cujos fornecedores lhe concedem considerável prazo para pagamento, em média 300 a 360 dias, conforme documentos às fls. 652/654, fato que acarreta a manutenção contínua de valores expressivos como exigível em moeda estrangeira, que são alterados pelas sucessivas taxas de câmbio vigentes entre o último dia útil de cada mês e o respectivo vencimento;
- A apropriação contábil por competência dessas receitas e despesas constitui, inquestionavelmente, uma situação transitória e de efeito final financeiro ou mesmo econômico inteiramente nulo, pois irá importar para a impugnante apenas e tão somente a taxa de câmbio que estiver vigente na data do efetivo pagamento;
- A rigor, a apropriação inicial da dívida, quando da contratação da compra, é apenas um lançamento contábil indicativo, mas não conclusivo, pois o montante que irá efetivamente importar é aquele do efetivo pagamento;
- As diversas taxas de câmbio que vigoraram no decurso do prazo entre a data da compra e o efetivo pagamento, conquanto reconhecidas, provisoriamente, por competência, nos registros contábeis da impugnante, não chegam a constituir efetivas receitas auferidas nem tampouco despesas incorridas;
- Nos períodos abrangidos pelo Auto de Infração, por motivos econômicos diversos, o dólar passou longos ou curtos períodos em alta, para, ato contínuo, adentrar numa fase de baixa, e essas variações geraram inicialmente uma despesa de variação não dedutível na apuração do PIS, para gerarem posteriormente nada menos que uma receita pelo simples e mero estorno da despesa anterior;
- Portanto, esta exação representa um verdadeiro confisco, ao arrepio do art. 150, IV da Constituição Federal;
- A Medida Provisória nº 2.158-35, em vigor por força da Emenda Constitucional nº 32, cuidou de estabelecer a norma regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, que admite, à opção do contribuinte, e apenas a partir de 2000, o reconhecimento desses efeitos tanto pelo regime de caixa como pelo de competência;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

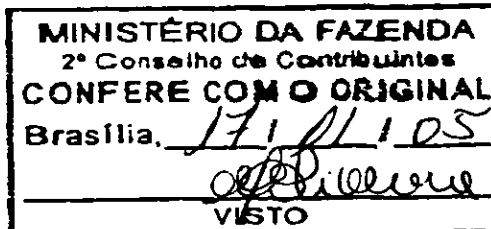
Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

- *Mas o primeiro despropósito dessa regra é a limitação temporal, pois não foi apenas a partir de 1º de janeiro de 2000 que essa situação tornou-se descabida e carecedora de acerto, impondo-se que se admita no ano de 1999 idêntico permissivo, transcrevendo jurisprudência que entende corroborar seus argumentos;*
- *Ademais, a autuação pretende incluir na base de cálculo da contribuição para o PIS estornos de débitos fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS concedidos por força da legislação estadual do Estado da Bahia, onde estão localizadas as instalações industriais da impugnante;*
- *Se a própria Lei nº 9.718, de 1998, no § 2º do seu art. 3º, permite a exclusão de todo o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, razão não há para limitar a exclusão do estorno do débito fiscal do referido imposto, correspondente ao incentivo fiscal que aproveita a impugnante;*
- *A Lei nº 10.637, de 2002, admite, na apuração da contribuição para o PIS e para o PASEP, a exclusão das compensações com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, e tratando-se de regra meramente declaratória, inteiramente improcedente limitar tais exclusões aos tributos administrados pela SRF, afinal, nenhum fundamento existe para excluir os demais, inclusive, como no caso em tela, tributos estaduais;*
- *Também carece de fundamento a inclusão na base de cálculo de créditos do IPI decorrentes das vendas de vergalhões pela contribuinte, bem como o crédito presumido do mesmo imposto previsto na Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, conforme prevê o art. 3º, § 2º da Lei nº 9.718, de 1998;*
- *Da mesma forma, não podem ser incluídos na base de cálculo do PIS valores registrados nas contas 35.13.003 (Juros-Impostos s/ Ação Judicial) no mês de abril de 2000 e 37.01.001 (Variação Monetária s/ Impostos) no mês de maio de 2001, pois as referidas contas originam-se de reclassificação das contas 46.02.001 e 35.90.003, respectivamente, já tributadas pelo PIS;*
- *Igualmente, não pode ser incluído na base de cálculo do PIS o valor registrado na conta 37.01.006 (Variação Monetária s/ Financ. Fosfórico Cibrafétil) no mês de maio de 2000, uma vez que houve estorno do registro desta conta ainda no mesmo mês;*
- *A utilização da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) no âmbito do direito tributário, conforme determinado pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é ilegal e inconstitucional;*
- *A ampliação da base de cálculo do PIS efetuada pela Lei nº 9.718, de 1998, é inconstitucional, e por isso ingressou com o Mandado de Segurança Preventivo nº 99.8031-30, ainda em trâmite no Tribunal Regional Federal da 1ª Região (fls. 655/756);*
- *Ao final, requer a insubsistência do lançamento, ou, se assim não se entender, que se converta o julgamento em diligência para se apurar os valores originados da compensação efetuada por meio do processo administrativo nº 13502.000113/96-30, as parcelas que devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e que foram alegadas pela impugnante, e ainda, a substituição da taxa SELIC pela taxa de juros de mora prevista no art. 161, § 1º do Código tributário Nacional - CTN.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

8. *Em face das alegações apresentadas pela impugnante, foi determinada por esta DRJ (fl. 766) a realização de diligência para informar se o crédito tributário referente aos períodos de apuração de janeiro de 1999 a junho de 2000, objeto do item 002 do lançamento em litígio, foi extinto pela alegada compensação, pleiteada no processo nº 13502.000113/96-30.*

9. *Desta forma, foram anexados os documentos de fls. 767/790.*

Por meio do Acórdão/DRJ/SDR nº 5.615, de 17 de agosto de 2004, os Membros da Quarta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, não conheceram da impugnação quanto à matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário; e quanto às demais matérias questionadas pela impugnante, consideraram procedente em parte o lançamento relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no valor de R\$ 3.896.437,87 (três milhões, oitocentos e noventa e seis mil, quatrocentos e trinta e sete reais e oitenta e sete centavos), acrescido dos juros de mora e da multa de ofício.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999, 31/03/1999 a 30/04/1999, 31/07/1999 a 31/12/2002

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Tratando-se de matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, não se conhece da impugnação administrativa, quanto ao mérito, por ter o mesmo objeto da ação judicial, em respeito ao princípio da unicidade de jurisdição contemplado na Carta Política, cabendo, entretanto, análise relativamente à matéria não submetida à apreciação do Poder Judiciário.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

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

VARIAÇÃO MONETÁRIA. BASE DE CÁLCULO DO PIS. INCLUSÃO.

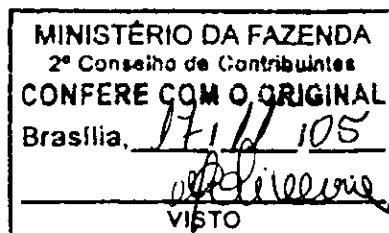
No ano-calendário de 1999, a variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, deve ser reconhecida mês a mês, segundo o regime de competência, procedendo-se aos pertinentes ajustes quando da liquidação das obrigações.

A partir de 1º de janeiro de 2000, a variação monetária deve ser reconhecida quando da liquidação da correspondente operação, podendo, à opção da pessoa jurídica, ser considerada segundo o regime de competência.

BASE DE CÁLCULO. DIVERGÊNCIAS.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

Inconformada a contribuinte com a decisão proferida pela primeira instância, interpõe recurso onde em síntese e fundamentalmente alega que:

- o indeferimento de diligências acarretou cerceamento de defesa;
- o momento de apuração da variação cambial deve ocorrer por ocasião da liquidação da obrigação, independentemente do regime adotado pela contribuinte. Traz Parecer do doutrinador Hiromi Higuchi;
- impropriedade a inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS estornos de débitos fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS concedidos por força da legislação estadual nº 7.508/99, do Estado da Bahia, onde estão localizadas as instalações industriais da contribuinte. Alega que a incidência de PIS sobre o ICMS é confisco;
- também não pode ser incluído na base de cálculo do PIS o valor registrado na conta 37.01.006 (Variação Monetária s/ Financ. Fosfórico Cibrafertil) no mês de maio de 2000, uma vez que houve estorno do registro desta conta ainda no mesmo mês; e
- quanto à compensação de PIS deferida em outro Processo Administrativo, nº 13502.000113/96-30, relativo ao período de janeiro/99 a junho/2000, alega que: *De acordo com o descrito no item 65 da r. decisão recorrida, foi informado na DCTF o valor de R\$ 402.225,92, sendo que o valor compensado foi de R\$ 224.510,20. Ocorre que, conforme cópia da DCTF ora anexada (doc 07), o débito de PIS apurado naquele período era de R\$ 402.225,92, sendo que este valor foi compensado (R\$ 228.601,33) e o restante foi pago através de DARF no montante de R\$ 173.624,59.*

Ao final, *ad cautelam*, reitera o seu inconformismo quanto à Taxa SELIC. Pede a substituição da taxa SELIC pela taxa de juros de mora prevista no art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN.

Quanto ao crédito exonerado, foi submetido à apreciação do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, por força de recurso necessário.

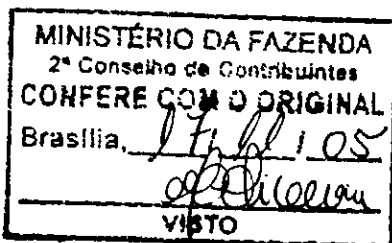
Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 264, de 20/12/2002.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

VOTO DA RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
VENCIDA QUANTO AO MOMENTO DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE
VARIAÇÕES CAMBIAIS

Os Recursos de Ofício e o Voluntário atendem aos pressupostos genéricos de regularidade formal e tempestividade merecendo ser conhecidos.

I- Recurso de Ofício

Primeiramente, há de se tratar do necessário reexame da parte exonerada - recurso de ofício, interposto nos termos do art. 34 do PAF.

Consta da decisão de primeira instância o que a seguir reproduzo:

54. Por outro lado, assiste razão à impugnante quanto ao valor registrado na conta 37.01.001 em maio de 2001. No mês anterior inexistia a referida conta, e o saldo inicial existente na conta 35.90.003 é idêntico ao valor debitado naquela conta. Desta forma, neste voto exclui-se da base de cálculo da contribuição para o PIS do mês de maio de 2001 o valor de R\$ 428.762,26.

56. Conforme se constata do extrato do processo nº 13502.000113/96-30 (fls. 767/773), relativo à compensação de débitos do PIS com crédito do próprio PIS, e da informação de fl. 790, o crédito tributário lançado de ofício foi parcialmente extinto.

57. Apenas remanesceu saldo do PIS indevidamente compensado referente ao fato gerador ocorrido em junho de 2000, uma vez que na DCTF foi informado o valor devido de R\$ 402.225,92, enquanto o valor compensado foi de apenas de R\$ 224.510,40. Logo, mantém-se neste voto o valor do PIS de R\$ 177.715,52.

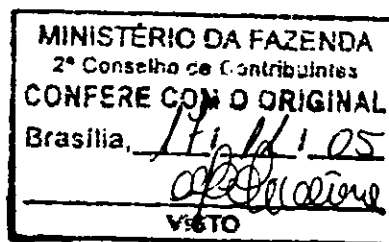
58. A diferença existente entre o valor do PIS lançado de ofício relativo a março de 1999 (R\$ 339.683,58) e o valor compensado no processo 13502.000113/96-30 (R\$ 323.644,16) foi esclarecida à fl. 790. O autuante considerou o valor do PIS inicialmente informado em DCTF, mas que foi posteriormente retificado para R\$ 323.644,16. Destaque-se que no item 001 do Auto de Infração o autuante já considerara o valor retificado, conforme demonstrativo de fl. 91.

Consta dos autos (fl. 766) que a contribuinte possuía pedido de compensação - Processo nº 13502.000113/96-30 e que o Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso voluntário, mas que à época da autuação, o mencionado processo se encontrava pendente de apreciação na CSRF em face do Recurso Especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional. Posteriormente, a CSRF negou provimento ao recurso interposto pelo PGFN e em



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

diligência, foram informados os créditos referente aos períodos de apuração de janeiro de 1999 a junho de 2000 e procedido à extinção do débito pela alegada compensação. (veja-se fls. 767 a 790).

Nesse sentido, veja-se o que inserido está à fl. 790, observando que os negritos não constam do texto.

Em despacho à folha 766, a DRJ/SALVADOR encaminha o presente processo, em diligência, para que seja informado se o crédito tributário objeto do item 002 do lançamento em litígio, correspondente aos períodos de apuração de janeiro de 1999 a junho de 2000 da Contribuição para o Programa de Integração Social -PIS, foi extinto pela compensação pleiteada no processo 13502.000113/96-30.

Analizando o extrato do processo de compensação em questão (fls.767 a 781), emitido pelo sistema PROFISC, bem como despacho exarado no processo, cuja cópia se fez anexar ao presente (fls.782 a 786), verifica-se que a compensação extinguiu o crédito tributário de todo o período mencionado acima, exceto o período de apuração de junho de 2000, em que a compensação foi parcial, restando saldo do crédito tributário, compensado indevidamente, no montante de R\$ 177.715,52 (cento e setenta e sete mil, setecentos e quinze reais e cinquenta e dois centavos).

Deve-se frisar que o valor do crédito tributário compensado indevidamente, informado com erro no despacho mencionado no parágrafo anterior, diverge do valor acima, que está correto, em alguns centavos; tal erro decorre do sistema auxiliar utilizado no cálculo de compensação, o SAPO (sistema de apoio operacional), diferente do cálculo único do PROFISC.

Ressalva seja feita à divergência do valor referente ao período de apuração de março de 1999, decorrente da retificação da DCTF do 1º trimestre de 1999: o lançamento baseou-se no valor declarado na DCTF ativa na época, que foi de R\$ 339.683,58, e o valor compensado foi o informado na DCTF retificadora, no montante de R\$ 323.644,16, conforme extratos do sistema DCTF-GER, anexados às folhas 787 a 789.

Portanto, demonstrado que a contribuinte possuía créditos, suficientemente para a compensação efetuada, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

II- Recuso voluntário

Passo a seguir à análise das matérias tratadas no recurso voluntário, assim discriminadas:

1- Como preliminar - do indeferimento de diligências e do suposto cerceamento do direito de defesa;

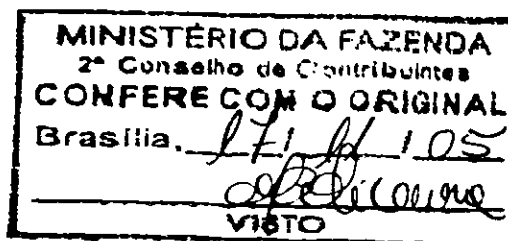
II- No mérito:

a) do momento de apuração da variação cambial;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF

Fl.

b)- da procedência da inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS de estornos de débitos fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS concedidos por força da legislação estadual nº 7.508/99, do Estado da Bahia. (PROCOBRE).

c)- que, também não pode ser incluído na base de cálculo do PIS o valor registrado na conta 35.13.003 (Juros- impostos s/ Ação Judicial) no mês de abril/2000, bem como na conta 37.01.006 (Variação Monetária s/ Financ. Fosfórico Cibrafétil) no mês de maio de 2000, uma vez que houve estorno do registro desta conta ainda no mesmo mês;

d)- quanto à compensação de PIS deferida em outro processo administrativo, nº 13502.000113/96-30, relativo ao período de janeiro/99 a junho/2000, alega que: *De acordo com o descrito no item 65 da r. decisão recorrida, foi informado na DCTF o valor de R\$ 402.225,92, sendo que o valor compensado foi de R\$ 224.510,20. Ocorre que, conforme cópia da DCTF ora anexada (doc 07), o débito de PIS apurado naquele período era de R\$ 402.225,92, sendo que este valor foi compensado (R\$ 228.601,33) e o restante foi pago através de DARF no montante de R\$ 173.624,59.*

e)- Ao final, reitera o seu inconformismo quanto à Taxa SELIC. Pede a substituição da taxa SELIC pela taxa de juros de mora prevista no art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN.

1- Preliminar - do indeferimento de diligências e do suposto cerceamento do direito de defesa;

A recorrente alega que o indeferimento de diligências requeridas constitui flagrante cerceamento ao direito de defesa e faz (SIC) “tabula rasa ao princípio da verdade material, de importância ímpar no processo administrativo fiscal”.

Sobre a matéria, consta da decisão ora guerreada o que a seguir transcrevo:

3. *A impugnante protestou pela realização de diligência.*

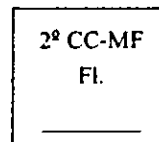
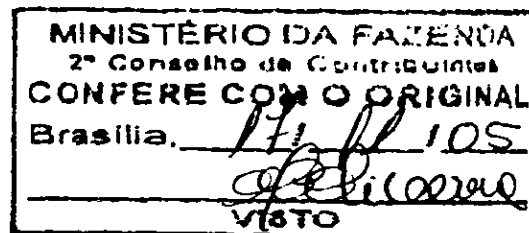
4. *Quanto à alegação sobre a compensação dos débitos do PIS com crédito do próprio PIS, foi determinada a realização de diligência para confirmar se o crédito tributário em litígio foi, de fato, extinto pela alegada compensação, tendo sido anexados ao presente processo os documentos de fls. 767/790.*

5. *No que concerne às demais alegações, deve-se observar o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal - PAF. O seu art.16, item IV — com redação do art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 — dispõe que os pedidos de diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas devem expor os motivos que as justifiquem, formulando os quesitos referentes aos exames desejados. Os pedidos que não atenderem aos requisitos citados serão considerados como não formulados.*

6. *Embora no caso em exame o pedido de diligência tenha sido feito de forma genérica, esta deficiência apontada, por si só, não seria impeditiva para a sua*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

aceitação, se contribuisse para formar a convicção desta autoridade julgadora. Entretanto, indefiro o pleito por considerar a diligência desnecessária.

7. Ao processo foram anexados demonstrativos com as bases de cálculo consideradas pela contribuinte e pelo agente do Fisco, além da escrituração contábil que suportou o lançamento de ofício. Constam também dos autos fotocópias das DCTF e da ação judicial proposta pela autuada. Portanto, o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador, conforme prevê o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993).

8. Ademais, os questionamentos apresentados pela impugnante quanto às bases de cálculo do Auto de Infração não se fizeram acompanhar de nenhum elemento de prova que motivasse a realização da diligência.

Como se percebe, o preceito contido na legislação que rege o processo administrativo fiscal (art. 18 acima reproduzido), segue a linha adotada pelo nosso direito processual, expresso no artigo 420 do Código de Processo Civil:

Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:

- I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;*
- II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- III - a verificação for impraticável.*

O que há de comum nos dois dispositivos, é que ambos consagram a idéia de que a prova pericial deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar o convencimento do juiz, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova.

Deste modo, destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura por via indireta, da ação fiscal. O julgador, não tem a atribuição de efetuar lançamento, não lhe sendo aberta a possibilidade, por tal, de se mover sem óbices por universo externo ao processo.

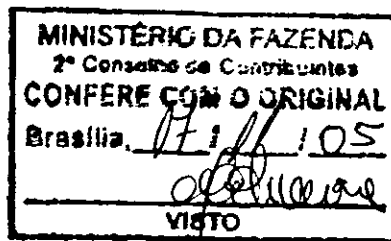
Nestes termos, prova pericial existe para fins de que o julgador, não convencido da materialidade dos fatos em face das provas produzidas pelas partes, aprofunde a averiguação por via de um posicionamento complementar efetuado por um especialista na matéria discutida; ou então, quando o assunto, dada sua complexidade, exija conhecimentos técnicos aprofundados.

O que não se pode conceber é o uso da prova pericial para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Por exemplo, não é



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

plausível que o sujeito passivo da relação tributária, intimado a apresentar sua escrituração e os documentos que a embasam (obrigação expressamente prevista em lei), supra sua responsabilidade simplesmente pleiteando a produção de prova pericial que, neste caso, estará sendo usada para a produção de elementos que a contribuinte já estava obrigada a manter cotidianamente. Manutenção de escrituração contábil e guarda dos documentos que a embasam, bem como a explicitação dos registros contábeis, são obrigações previstas em lei, não sendo razoável entendê-las supridas pelo pleito de perícias quando da impugnação a um lançamento de ofício.

E no caso que aqui se discute é praticamente isto que se tem: quer a contribuinte que por via da prova pericial sejam produzidas as provas que embasam as informações que já forneceu à autoridade fiscal, por via de declarações e de livros fiscais,

Em outras palavras, as dificuldades do presente processo estão associadas não a dúvidas existentes entre provas apresentadas pelas partes, mas na falta de apresentação de informações e documentos que embasam alegações que pretensamente infirmariam os levantamentos efetuados durante a ação fiscal.

Assim, nenhuma circunstância há que justifique a perícia/ diligência pleiteada. Como se viu, o lançamento limitou-se a formalizar exigências apuradas a partir do conteúdo estrito dos documentos/ dados fornecidos pela própria contribuinte e de seus livros fiscais, não havendo matéria controversa ou de complexidade tal que justifique parecer técnico complementar. Não há, *in casu*, matéria contábil não elucidada que inviabilize, ou mesmo prejudique, o perfeito conhecimento dos fatos por parte deste juízo. Repita-se: não se tem no presente processo dúvidas oriundas da apreciação de provas trazidas pelas partes; o que há, e isto sim, é a não apresentação de provas pela contribuinte, em tempo oportuno - não se sabe se por conta de sua absoluta falta de organização ou por uma conduta deliberada neste sentido.

No mais, a autoridade julgadora ao entender ser desnecessária a diligência, motivou a sua recusa, afastando qualquer suposta nulidade da decisão de primeira instância. Cumprida a exigência da motivação do indeferimento, e por entender não ter ocorrido cerceamento do direito de defesa alegado pela recorrente, voto, com relação a este item, por rejeitar a preliminar.

No mérito, passo igualmente às matérias discriminadas:

a) Do momento de apuração da variação cambial

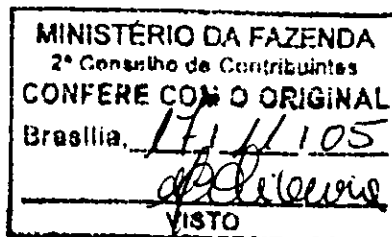
Consta de decisão recorrida o que a seguir transcrevo:

23. *Quanto às bases de cálculo do lançamento, a autuada foi intimada a informar qual o regime adotado para apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS (fl. 06), no que concerne às variações monetárias em função da taxa de câmbio. Desta forma, através de seu procurador, informou à fl. 07 ter adotado o regime de competência nos períodos de 2000, 2001 e 2002. Logo, por opção sua, nos períodos mencionados não tributou os resultados positivos quando da efetiva liquidação da correspondente operação.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

O cerne da questão diz respeito quanto ao momento do reconhecimento das variações monetárias. Inexistem dúvidas que as referidas variações monetárias devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718, de 1999, que assim dispõe:

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.

Contudo, conforme se demonstrará a seguir, claro está que os efeitos tributários das variações cambiais só podem ser adicionados às bases de cálculo da contribuição, por ocasião da liquidação da operação, ocasião em que deixará de haver expectativa de receita para se tornar autêntica receita.

Em outras palavras, para a apuração do montante devido aos cofres públicos em relação aos tributos mencionados, o legislador determinou que a pessoa jurídica deve considerar os valores representativos de variações cambiais como receita financeira ou como despesa financeira.

Há de se observar que, tanto a valorização da moeda nacional quanto a sua desvalorização, frente a essa moeda estrangeira, dão origem à variação cambial ativa, já que tal variação afeta o valor, em moeda nacional, de bens e direitos – ativos – da pessoa jurídica. Assim, duas situações são possíveis: (i) o registro de um débito no resultado, na conta de variação cambial ativa, por conta do reflexo da valorização do Real frente a moeda estrangeira, em contrapartida a uma diminuição no valor dos direitos expressos nessa moeda; e (ii) o registro de um crédito no mesmo resultado, na mesma conta de variação cambial ativa, em contrapartida a um aumento no valor do ativo correspondente, por conta do reflexo da desvalorização do real frente à moeda estrangeira.

Na primeira situação, o valor dos bens e direitos registrados no ativo sofre alteração (diminuição), provocando o registro de despesa com variação cambial, despesa esta que, como redutora do resultado do exercício, não constitui base de cálculo da contribuição. No entanto, após o registro dessa despesa, no mês seguinte, pode ocorrer uma valorização da moeda estrangeira frente à nacional, fazendo-se necessário o aumento do valor dos bens ou direitos registrados, ou seja, um ajuste (estorno) da despesa de variação cambial ativa anteriormente registrada.

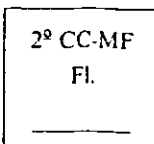
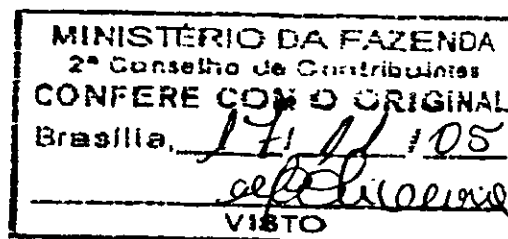
Por mais que, contabilmente esse ajuste gere o registro de um crédito no resultado da pessoa jurídica, este não representa uma receita do ponto de vista tributário.

Portanto, por entender, quanto aos efeitos da variação cambial, que o ajuste mencionado não representa ingresso de receita para a pessoa jurídica, igualmente não deverá compor a base de cálculo da contribuição.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



Ainda que a contribuinte esteja obrigada a ajustar os valores patrimoniais em face à oscilação da cotação da moeda estrangeira frente ao valor da moeda nacional, regime de competência, nem sempre os valores creditados em contas de resultado, em decorrência desse procedimento, representam efetivamente receitas, sob o ponto de vista jurídico-tributário.

Os arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, vieram a disciplinar especificamente a situação a que se reporta o presente litígio, nos seguintes termos:

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

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

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

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendários subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e 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 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". (grifos nossos)

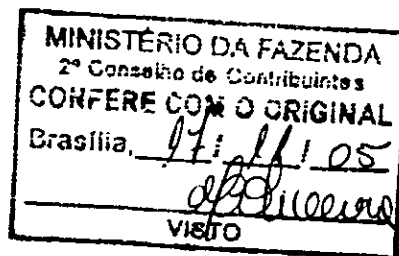
Claro está que para o ano de 1999, as empresas podiam recalcular a Contribuição para o PIS e a COFINS, excluindo da tributação as variações monetárias em função da taxa de câmbio. As variações monetárias não deveriam ser reconhecidas pelo regime de competência, eis que de "receitas" não se tratou.

Deste modo, com relação às contribuições devidas no ano de 1999, incorreto está a autuação fiscal, em não ter procedido a exclusão dos valores concernentes à variação monetária efetivamente realizada.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

No mais, importa em definir se as variações cambiais podem ser tipificadas primeiramente como "receitas" enquanto não vencidas as operações, para fins de compor a base de cálculo das contribuições sociais. Neste caso, a do PIS.

As variações cambiais, de forma geral, compreendem as atualizações do valor atribuído a direitos (ativos) e obrigações (passivos) do contribuinte, decorrentes da variação da taxa de câmbio, em virtude de disposição legal ou contratual.

Com fundamento na Lei nº 9.718/98 passou-se a exigir, a partir de 10 de fevereiro de 1999, as contribuições ao PIS e COFINS sobre a totalidade das "receitas auferidas" pela pessoa jurídica. A questão ao meu ver está em se definir o conceito de "variação cambial" dentro do conceito de "receita auferida".

Não existe, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, norma que, expressa e textualmente defina o conceito de receita. Nesse sentido, veja-se a lição do Jurista Ricardo Mariz de Oliveira:¹

Não obstante a ausência de definição legal acerca do conceito de receita, a Lei das S/A determina, em seu artigo 177, que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

A contabilidade define receita como o acréscimo bruto de ativos (bens e direitos) sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo da entidade que a reconhece (obrigações perante terceiros ou perante a sociedade).

A esse respeito, devem-se mencionar os ensinamentos do Professor Helio de Paula Leite ²: *"receitas são acréscimos brutos de ativos que são obtidos sem a ampliação das dívidas ou capital da empresa"*.

Também relevante, é o entendimento do ilustre Professor Sérgio de Ludícibus sobre receita: *"é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita"*.³

¹ in Repertório IOB de Jurisprudência nº 01/2001, Caderno 1 – p. 33 - "Ora, não existe qualquer norma em direito que diga o que se considera ser 'receita' em geral ou que defina em tese as características da entidade conhecida pelo nome de 'receita'. Há, Sim inúmeras referências à receita: em inúmeros dispositivos do ordenamento jurídico, contidos nos mais variados diplomas legais, e também em regulamentos de natureza infra-legal mas nenhum deles explícita o que seja uma receita ou o critério para que algo possa ser identificado como tal"

² in "Contabilidade para Administradores", Ed. Atlas, 4.a Edição, São Paulo, 1997, p. 55.

³ In "Teoria da Contabilidade", Ed. Atlas, 4.a Edição, São Paulo, 1995, p. 118 e 119.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.00 1041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

Ambos os entendimentos doutrinários guardam em si o conceito de que receita corresponde ao aumento do ativo de uma entidade. Oriundo do ingresso de bens e ou direitos sem que para isso essa mesma entidade incorra em determinado tipo de obrigação ou na perda de outros bens ou direitos.

Nada obstante a importância das definições trazidas à presente, é importante ressaltar que determinada mutação patrimonial não pode ser definida como receita (aumento de ativo, sem aumento do passivo) em decorrência apenas da forma pela qual foi contabilizada, nos termos do que pretendeu o legislador, de acordo com a determinação havida no § 1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

"§ 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. " (grifos, não do original)

Veja-se que a lei fala em **"receitas auferidas"**. Auferida, de auferir, quer dizer "receber" ⁴, recebida. Portanto, enquanto não "auferidas" não estariam na tipicidade descrita na lei.

No mais, faz-se necessário verificar se a mutação patrimonial enquadra-se na definição de receita, se representa, efetivamente, uma receita, para posteriormente, contabilizá-la como tal. A forma é ou não receita. Em sendo receita, irrelevante será a forma de contabilização. Não o inverso.

É possível definir o conceito jurídico de receita, como sendo 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. É necessária, porém, a ressalva de que não é qualquer entrada que deve ser considerada como receita. Isto porque, existem entradas que ingressam de maneira provisória na pessoa jurídica, nela não permanecendo.

Nesse sentido, citem-se os ensinamentos do Professor Geraldo Ataliba em suas considerações sobre a diferenciação entre ingressos e receitas, no que tange à atividade estatal: *"Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, (...) Já receitas, são entradas definitivas, de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado e das quais ele dispõe (...)." ⁵*

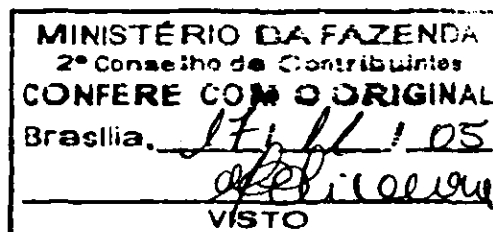
⁴ Michaellis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa – Melhoramentos.

⁵ In "Apostamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário" Ed. Revista dos Tribunais, SP, 1969, págs 25 e 26.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



Desta maneira, interpretando-se analogicamente o conceito de receita no direito privado, há que se concluir, necessariamente, que a este, além da noção de acréscimo/plus ao patrimônio, não se pode atrelar o caráter de precariedade e temporariedade.

O caráter precário e temporal é inerente às variações de natureza cambial, enquanto os ativos e/ou passivos, ao qual se referem, não forem liquidados e/ou quitados.

Assim, para fins de quantificação da base de cálculo das contribuições sociais PIS e da COFINS (totalidade das receitas auferidas) só podem ser consideradas as entradas que ingressam na sociedade, aumentando seu patrimônio, a título definitivo.

Em nenhum momento a legislação estabelece que a adoção do regime de competência para contabilização das variações cambiais implicaria a impossibilidade de se deduzir os estornos das receitas de variação monetária ativa. Aliás, muito pelo contrário, estabeleceu o disposto no parágrafo 1º, do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, que "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".

Com efeito, quando a legislação estabelece que todas as variações cambiais poderão ser reconhecidas pelo regime de competência, não determinou que, neste caso, as pessoas jurídicas não poderiam mais excluir as parcelas das receitas financeiras decorrentes de variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada.

E nem poderia, vez que não é o critério utilizado pelos contribuintes para a contabilização dos fatos ocorridos que determina o fato tributável, mas sim os limites impostos pela Lei. Diga-se, a regra-matriz de incidência é quem determina, quais os fatos jurídicos passíveis de tributação. No caso da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre a variação cambial, a lei autoriza a tributação somente do resultado positivo auferido quando efetivamente recebido.

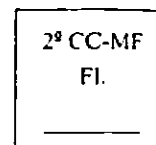
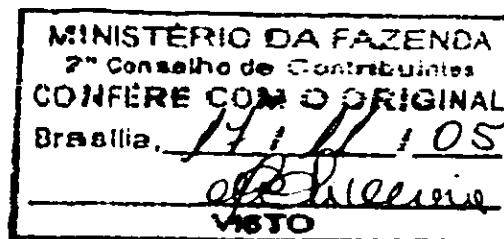
Assim, se para auferir este resultado o contribuinte contabilizou as variações cambiais utilizando-se do regime de caixa, ou do regime de competência, este fato é absolutamente irrelevante para fins de tributação.

A adoção do regime de competência não obriga a pessoa jurídica a considerar como receita resultados positivos da variação cambial sujeitos a evento futuro e incerto. Nesse sentido, são as conclusões que ora adoto como se minhas fossem, a que chegaram o advogado José Cassiano Borges e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Lúcia Américo dos Reis, em recente trabalho publicado na revista Dialética de Direito Tributário, do mês de outubro/2004 - nº 109, págs. 57/64 sobre a matéria em análise. Para tanto, reproduzo excertos da obra:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



VII. Conclusões

Uma vez que a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep não podem incidir sobre expectativa de receita decorrente de variação cambial, eis que se trata de evento futuro e incerto, nada impede que a empresas optem, pela apuração das variações monetárias segundo o regime de competência, deduzindo as variações negativas das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL e do Imposto de Renda, sem que ofereça à tributação pela Cofins e pelo PIS/Pasep as variações monetárias positivas.

A nosso ver, não há nesse procedimento qualquer contradição, já que as empresas não estão utilizando simultaneamente o regime de competência para o imposto de renda da pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL e o de caixa para a Cofins e o PIS/Pasep, mas apenas o regime de competência para todos esses tributos, eis que a pessoa jurídica não pode recolher tributo sobre algo que não constitui renda, muito menos receita. .

É óbvio que, na hipótese de que no momento em que se der o vencimento do Contrato de empréstimo em moeda estrangeira for apurada variação cambial positiva em relação ao momento inicial do empréstimo, deverá a empresa, independentemente de qualquer movimento de caixa, oferecer a receita gerada por essa variação à tributação pela Cofins e pelo PIS/Pasep, pois, nesse momento o que era anteriormente simples expectativa de receita se transforma em autêntica receita, porém nunca antes.

Há que se ressaltar para concluir que o procedimento acima mencionado, além de não ser contraditório, está em plena consonância com o Princípio da Prudência ou do Conservadorismo, de que trata o art. 10 da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, cujo teor transcrevemos:

"Art. 10. O Princípio da Prudência determina adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável."

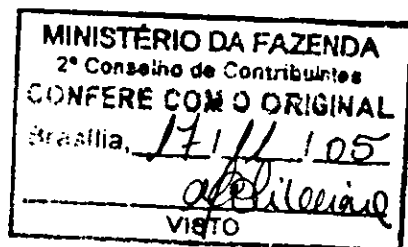
É justamente pelo Princípio da Prudência que a empresa deve reconhecer contabilmente a expectativa de despesa quando provável e a receita apenas quando auferida, sendo esse o princípio que impõe o não-reconhecimento de expectativa de receita potencialmente decorrente de variações cambiais positivas incidentes sobre empréstimos em moeda estrangeira.

f



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
FI.

Em conclusão, somos da opinião que o procedimento adotado pela maioria das empresas, ao optar pelo regime de competência e ao reconhecer somente os ganhos da variação cambial efetivamente realizados, para fins de tributação pelo PIS, Cofins, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não só está de pleno acordo com os princípios contábeis universalmente aceitos como também com a própria legislação tributária.

Em tempo, oportuno registrar decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, corroborando o entendimento acima exposto. A ementa está assim redigida:

RECURSO ESPECIAL Nº 640.059 - CE (2004/0017386-7)

RELATOR : MINISTRO FRANCIULLI NETTO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : MARTA SUZI PEIXOTO PAIVA LINARD E OUTROS

RECORRIDO : DEL MONTE FRESH PRODUCE BRASIL LTDA

ADVOGADO : PEDRO ELEUTERIO DE ALBUQUERQUE E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA - CONCESSÃO DA LIMINAR PARA DETERMINAR QUE A EXIGÊNCIA DA COFINS, INCIDENTE SOBRE CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA, SE DÊ POR OCASIÃO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO, OPORTUNIDADE EM QUE DEVERÁ SER VERIFICADA A VARIAÇÃO CAMBIAL - RECURSO ESPECIAL - PRETENDIDA REFORMA - ALEGADA AFRONTA AO ART. 9º DA LEI N. 9.718/98 - NÃO-OCORRÊNCIA.

Constata dos autos que a recorrida não se nega em recolher as contribuições referentes ao PIS e a COFINS. Em verdade, o questionamento apresentado trata-se do momento em que deverá ser efetivado o devido recolhimento, o qual, para o contribuinte, ocorre por ocasião da liquidação do contrato de empréstimo realizado em moeda estrangeira.

A Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece que os resultados das variações monetárias, oriundos de empréstimos em moeda estrangeira, deverão ser considerados, para fins de incidência do PIS e da COFINS, quando da efetiva liquidação das operações.

Além do mais, não se deve esquecer que a matéria debatida no presente recurso encontra-se em sede de liminar em mandado de segurança e a superveniência de uma sentença no predito writ acabará por esvaziar a presente discussão.

Recurso especial improvido.

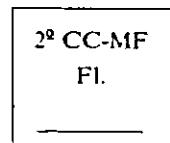
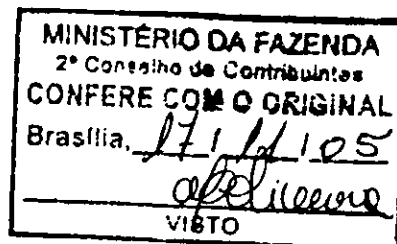
ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente o Dr. Pedro de Albuquerque pela recorrida.

Brasília (DF), 05 de agosto de 2004 (Data do Julgamento)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

Por tudo isso, considerando os fatos apresentados, quanto a este item, dou provimento.

b) Da improcedência da inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS de crédito presumido - ICMS

Penso ser procedente a inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS de estornos de débitos fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS concedidos por força da legislação estadual nº 7.508/99, do Estado da Bahia.

Há de se alertar, não se tratar de exclusão do ICMS da base de cálculo, matéria já pacificada no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, no sentido de ser devida, conforme respeitosamente enveredou a decisão recorrida, nos exatos termos a seguir reproduzidos:

39. A inclusão na base de cálculo das contribuições sociais do ICMS devido pela própria empresa ao dar saída a produtos tributados por aquele imposto foi inclusive objeto das Súmulas do Superior Tribunal de Justiça nº 68 (PIS) e nº 94 (FINSOCIAL).

No caso dos autos, alega a contribuinte tratar-se de um redutor do ICMS, benefício fiscal concedido. Analisando a Lei nº 7.508 de 22 de setembro de 1999, que “Institui o Programa Estadual de Desenvolvimento da Mineração, da Metalurgia e da Transformação do Cobre - PROCOBRE, (revogada pelo art. 9º da Lei Estadual nº 7.981, de 12 de dezembro de 2001) autoriza a concessão de incentivos e dá outras providências”- verifica-se tratar-se de concessão de incentivos conforme excertos a seguir reproduzidos:

Art. 1º Fica instituído o Programa Estadual de Desenvolvimento da Mineração, da Metalurgia e da Transformação do Cobre - PROCOBRE com os seguintes objetivos:

I - fomentar a ampliação de indústrias dedicadas à mineração, metalurgia do cobre e a instalação de novos empreendimentos industriais no segmento de transformação do cobre primário e seus derivados;

II - interagir com organismos internos e externos dedicados a estudos na área de desenvolvimento industrial e tecnológico, com vistas a instalação, expansão, modernização, consolidação e manutenção de empresas do setor de mineração, metalurgia e transformação do cobre no parque industrial baiano.

(...)

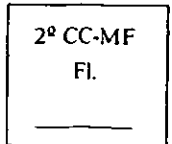
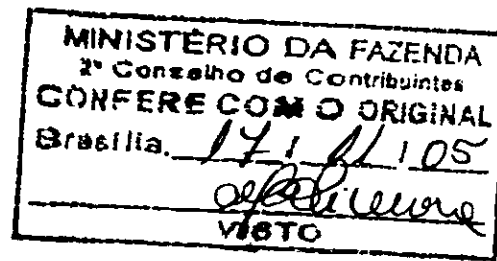
Art. 3º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder os seguintes incentivos aos contribuintes que se habilitarem ao PROCOBRE:

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em operações relacionadas com a circulação de minério de cobre, concentrado de cobre, vergalhão, cátodo e blister de cobre e produtos resultantes de sua transformação, assim como nas aquisições no Estado e nas importações do exterior de máquinas, equipamentos, ferramental, moldes e modelos destinados à utilização na cadeia produtiva do cobre, conforme disposto em Regulamento;

Na verdade, a recorrente não traz explicações de como obteve a habilitação, para fruição do que chamou de incentivo, discriminado tão-somente em suas planilhas de "PRO-COBRE VERGALHÃO e PRÓ-COBRE CATODO (FL. 87) e PRÓ-COBRE FIO TREFILADO, OLEOUM, ESCORIA (FL. 90) há de se perceber que na verdade o que existe é um diferimento do imposto. Inexiste prova de que a contribuinte tenha submetido à tributação apenas uma vez, ou seja, por ocasião do pagamento do ICMS. Em razão do exposto, nego provimento com relação a este item.

c) - do valor registrado nas contas 35.13.003 (juros-impostos s/ ação judicial), e 37.01.006 (Variação Monetária s/ Financ. Fosfórico Cibrafertil).

Alega a recorrente que:

"4- Que, também não pode ser incluído na base de cálculo do PIS o valor registrado na conta 35.13.003 (Juros- impostos s/ Ação Judicial) no mês de abril/2000, bem como na conta 37.01.006 (Variação Monetária s/ Financ. Fosfórico Cibrafertil) no mês de maio de 2000, uma vez que houve estorno do registro desta conta ainda no mesmo mês;"

Consta da decisão ora guerreada o que a seguir transcrevo:

51. Em relação ao valor registrado na conta 35.13.003 (Juros-Impostos s/ Ação Judicial) no mês de abril de 2000, a impugnante afirma que seria apenas uma reclassificação da conta 46.02.001. Contudo, não foi anexado à impugnação nenhum documento que comprovasse tal assertiva. No demonstrativo de fl. 88 e no balancete mensal (fl. 306), não consta a conta 46.02.001. Assim, correta a inclusão do valor registrado na conta 35.13.003 na base de cálculo do PIS.

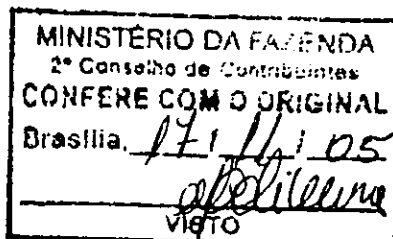
52. Já o valor registrado na conta 37.01.006 (Variação Monetária s/ Financ. Fosfórico Cibrafertil) no mês de maio de 2000, segundo a impugnante, deveria ser excluído da base de cálculo do PIS em função de estorno efetuado nesta conta ainda no mesmo mês. Porém, mais uma vez, não foi anexado pela impugnante comprovante de sua assertiva. Entretanto, confrontando-se o balancete mensal (fl. 312) com o demonstrativo de fl. 88, verifica-se que o autuante subtraiu o movimento a débito registrado naquela conta.

53. Assim, tendo em vista que o valor de R\$ 3.084,76 já havia sido informado no demonstrativo elaborado pela contribuinte, foi acrescido à base de cálculo do PIS o valor de R\$ 300,98, totalizando R\$ 3.385,74, resultado da diferença entre os valores



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

a crédito (R\$ 3.686,72) e a débito (R\$ 300,98) registrados na conta 37.01.006 em maio de 2000. Portanto, nenhum reparo a fazer no procedimento do agente do Fisco.

A recorrente, em grau de recurso, traz (Doc. 04 e 06) registros contábeis isolados, do Livro Razão, sem ao menos ter inserido cópia da capa com nº do Registro do livro na Junta comercial. É certo que uma vez promovida à escrituração contábil segundo as regras jurídicas vigentes, esta faz prova a favor da contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo ao Fisco provar a inveracidade desses mesmos fatos (Dec. Lei nº 1.598/77, art. 9º, §§ 1º e 2º). No caso dos autos, inexistente a devida comprovação, eis que segundo a autoridade os valores não batem com o balancete fiscal.

Prova, por definição, é a "demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta". ("apud" De Plácido e Silva - Vocabulário Jurídico). Em suma, como ensina MOACYR AMARAL DOS SANTOS, in Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, vol. 2. Ed. Saraiva, SP, 1977, p. 288 "prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário". Aliás, em qualquer ramo do Direito, como regra, e no processo Administrativo Fiscal, prevalece a máxima contida no brocardo latino *onus probandi incumbit ei qui dicit*.

Em face do disposto, na ausência de provas, nego provimento para este item.

d)- Compensação de PIS

Quanto à compensação de PIS deferida em outro Processo Administrativo, nº 13502.000113/96-30, relativo ao período de janeiro/99 a junho/2000, alega que: *De acordo com o descrito no item 65 da r. decisão recorrida, foi informado na DCTF o valor de R\$ 402.225,92, sendo que o valor compensado foi de R\$ 224.510,20. Ocorre que, conforme cópia da DCTF ora anexada (doc 07), o débito de PIS apurado naquele período era de R\$ 402.225,92, sendo que este valor foi compensado (R\$ 228.601,33) e o restante foi pago através de DARF no montante de R\$ 173.624,59.*

Reitero os argumentos externados no item anterior. No caso, demonstrado está que os créditos utilizados, decorrentes do Processo Administrativo, nº 13502.000113/96-30, relativo ao período de janeiro/99 a junho/2000, foram liquidados.

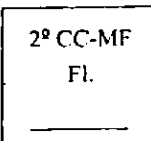
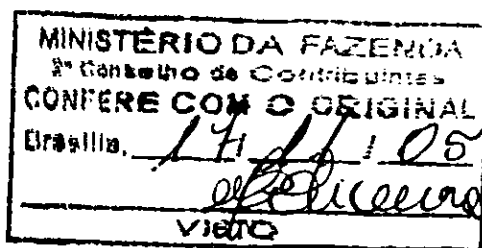
Para firmar o convencimento deste colegiado, seria necessário que a pessoa interessada provasse os fatos relevantes para deslinde da questão, pois, conforme a definição de Chiovenda, citado por Paulo Celso B. Bonilha, em "Da prova no Processo Administrativo Tributário" - SP - LTR, 1992, pág. 85 - "provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência dos fatos relevantes no processo".

Nego provimento, pelo acima exposto, quanto a este item.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



E) da ilegalidade da Taxa SELIC

e)- Ao final, reitera o seu inconformismo quanto à Taxa SELIC. Pede a substituição da taxa SELIC pela taxa de juros de mora prevista no art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN.

A priori, cabe indagar se o direito de defesa da contribuinte no processo administrativo é tão amplo que abrangeria até a discussão relativa à inconstitucionalidade das leis. É necessário analisar esta questão com o devido cuidado. Há casos em que inexistem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, em alguns casos tem sido apreciado pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

Marçal Justen Filho defende que a recusa de apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito administrativo deve ser afastada. Em sua opinião, "a existência de regra explícita produzida pelo Poder Legislativo não exime o agente público da responsabilidade pela promoção dos valores fundamentais. Todo aquele que exerce função pública está subordinado a concretizar os valores jurídicos fundamentais e deve nortear seus atos segundo esse postulado. Por isso, tem o dever de recusar cumprimento de leis inconstitucionais".⁶

Por outro lado, é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário.⁷ Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Ademais, prevê a Constituição que se o Presidente da República entender que determinada norma a contraria deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que, ao tomar posse, comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, *caput*, art 78). Com efeito, se o Presidente da República, que é responsável pela direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II, da CF/88 e tem o dever de zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis

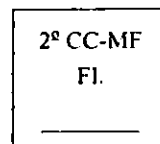
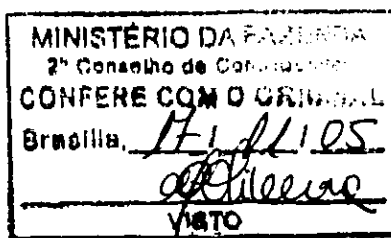
⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. Artigo "Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo", p. 72/73.

⁷ Cabe ao Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o artigo 102, I, da CF, processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



que entenda inconstitucionais, decide não o fazer, há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.⁸

Em face disso, existindo dúvida, os Conselhos de Contribuintes têm decidido de forma reiterada no sentido de que não lhes cabe examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos, como se depreende do Acórdão nº 202-13.158, de 29 de agosto de 2001, a saber:

"PIS – (...) NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 101, II, "a" e III, "b", da Constituição Federal. Recurso a que se dá provimento parcial."

Diante dos fatos, tenho me curvado ao posicionamento deste Colegiado que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido não ser este o foro ou instância competente para a discussão da ilegalidade/constitucionalidade das leis, quando, principalmente, **sobre a mesma pairam dúvidas**. Cabe ao Órgão Administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal.

Por outro lado, no que diz respeito à SELIC, fundamentada no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430 de 1996, há de ser noticiado precedentes jurisprudenciais – AGRg nos EDcl no RE nº 550.396 – SC, cujo excertos da ementa possuem a seguinte redação:

(...) III – É devida a aplicação da taxa SELIC na hipótese de compensação de tributos e, mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal. Ademais, a aplicabilidade da aludida taxa na atualização e cálculo de juros de mora nos débitos fiscais decorre de expressa previsão legal, consoante o disposto no art. 13, da Lei nº 9.065/1995.

Portanto, manifesto-me pela aplicabilidade da Taxa SELIC.

Conclusão

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento quanto ao recurso de ofício. No que se refere ao recurso voluntário: rejeitar a preliminar de nulidade; II- no mérito: a) dar provimento quanto ao momento de apuração da variação cambial; e b) negar provimento quanto aos demais itens.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.

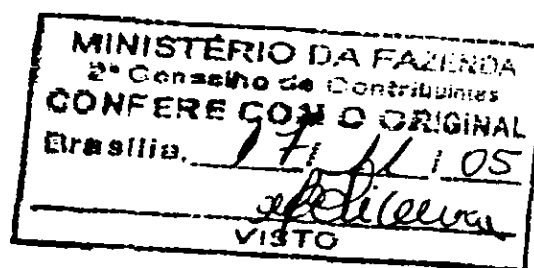

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁸ Ver a respeito, Acórdão nº 201-72.596 do Segundo Conselho de Contribuintes.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



**VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
DESIGNADO QUANTO AO MOMENTO DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE
VARIAÇÕES CAMBIAIS**

Divirjo da ilustre relatora por entender que, na situação em tela, em que a recorrente optou pelo regime de competência nos anos de 2000, 2001 e 2002, e não procedeu aos ajustes segundo o regime de caixa no ano de 1999, a receita decorrente das variações cambiais deve ser determinada pelo regime de competência.

A Constituição, no seu art. 195, I, "b", estatui que as contribuições para a seguridade social incidirão sobre a "receita ou faturamento" (redação após a Emenda Constitucional nº 20/98). Antes da referida Emenda o art. 195 mencionava simplesmente o termo "faturamento", ao lado da folha de salários e do lucro.

Consoante a nova redação dada pela EC nº 20/98 (aqui não se investiga se referida Emenda dá suporte à Lei nº 9.718/98, matéria afeta ao Judiciário), o legislador infraconstitucional poderá adotar qualquer uma das definições possíveis para o faturamento ou a receita. Inclusive a receita bruta, a abarcar todas as receitas da empresa.

Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a "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." (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

A Lei nº 9.718/98 promoveu um alargamento na base de cálculo da COFINS e do PIS, que passou a abranger, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e das prestações de serviços em geral, também as demais receitas, a exemplo das financeiras.

Assim procedeu porque a definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Min. Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da LC nº 70/91:

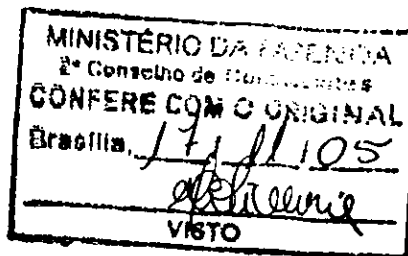
Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)."

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258

tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".

O conceito de faturamento assim delineado, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

Específico das variações monetárias decorrentes de alterações na taxa do câmbio, tem-se o art. 9º da Lei nº 9.718/98, a incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS, a partir de fevereiro de 1999, as chamadas variações cambiais ativas (ou positivas). Observe-se:

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.

O dispositivo acima deve ser interpretado em conjunto com o arts. 30 e 31 da MP nº 2.158-35/2001, assim redigidos:

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.

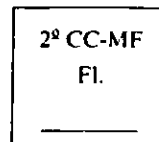
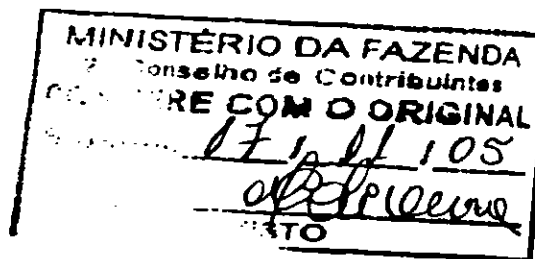
Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



(Negritos acrescentados).

Antes do art. 9º da Lei nº 9.718/98 até se poderia investigar se a variação cambial ativa compõe ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS. Atualmente, contudo, levando-se em conta que a literalidade do texto não pode ser afastada (a interpretação literal nunca é suficiente, mas é indispensável, sendo o começo da interpretação em Direito), e enquanto não julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal o citado art. 9º (se for o caso), é indubitado que os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos, sejam de obrigações, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ocorrendo variação cambial ativa há um ingresso de receitas extraordinárias, sendo que quando adotado o regime de caixa tal ingresso é permanente. Quando adotado o regime de competência, como se dá no caso em tela, tais receitas podem ser passageiras, é verdade. A depender da variação futura da moeda estrangeira em relação ao Real, as receitas em questão podem se reduzir, desaparecer ou até se tornarem negativas. Assim ocorre, todavia, noutro momento, ou seja, noutro período de apuração da COFINS e do PIS, de forma que não se pode dizer que no período anterior inexistiu a receita contabilizada mensalmente porque adotado o regime de competência.

Passageira ou permanente, reversível ou não, o certo é que a adoção pelo regime de competência implica em reconhecimento contábil dos resultados positivos advindos da variação cambial, de forma a alterar o ativo da empresa ao final de cada mês.

A opção não tem efeitos meramente contábeis, pois o reconhecimento mês a mês da receita, tendo como consequência um aumento no patrimônio da empresa (o valor do ativo aumenta, em contrapartida à receita contabilizada) implica em reconhecer alguma disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.⁹ Ainda que tal disponibilidade seja momentânea - afinal, a empresa só transforma a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica se puder realizar os resultados no final do mês, o que nem sempre é possível, a depender de cada contrato -, não é inexistente.

É crucial atentar para a circunstância de que, sendo o período de apuração do PIS e da COFINS mensal, o aspecto temporal da hipótese de incidência é concretizado ao final de cada mês, quando ocorre o fato jurídico tributário (ou fato gerador em concreto).

No caso da hipótese de incidência do PIS e da COFINS incidentes sobre as variações cambiais ativas, a regra geral inserta no art. 9º da Lei nº 9.718/98 permite que se considere o aspecto temporal no momento de realização dos contratos, com adoção do regime de caixa. Nessa hipótese só há fato gerador no mês em que finalizado o contrato.

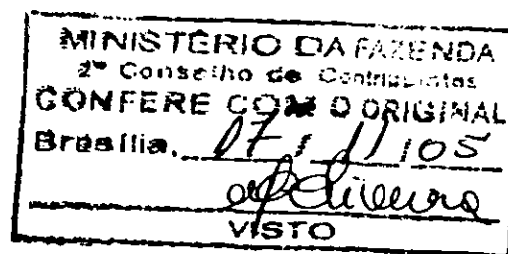
Todavia, se adotado o regime de competência, a hipótese de incidência é outra. Nesta o aspecto temporal está definido como o final de cada mês, quando deve ser apurado se houve variação cambial ativa - a servir de base de cálculo das duas Contribuições -, ou variação passiva - a ser desprezada, sem possibilidade de computo no mês seguinte, em que ocorrerá (ou não) outro fato gerador, inconfundível e dissociado dos anteriores.

⁹ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *in* **Pareceres I - Imposto de Renda**, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 70, tem-se disponibilidade jurídica quando um rendimento ou provento é adquirido, possuindo o beneficiário título jurídico que lhe permite realizá-lo em dinheiro. Não se confunde com a disponibilidade econômica, que corresponde a rendimento ou provento já realizado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2º CC-MF
Fl.

A norma do § 1º do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 estabeleceu critério específico para apuração das variações monetárias em função da taxa de câmbio. Independentemente do regime (de competência ou de caixa) adotado pelo contribuinte para as demais rubricas, as variações monetárias terão tratamento apartado, devendo ser apuradas pelo regime de caixa, regra geral, ou pelo de competência, opcionalmente.

Apesar de haver incerteza se ao término dos contratos em moeda estrangeira haverá ganho ou perda em função da variação cambial - pelo que o regime de caixa poderia ser tido como a melhor opção, diante do princípio contábil do conservadorismo -, o certo é que a recorrente preferiu o contrário e adotou o regime de competência para a variação cambial.

Como informado nos autos, trata-se de empresa importadora, que contrata com fornecedores situados no exterior e com eles acorda prazos de pagamentos variáveis. Para os anos de 2000, 2001 e 2002, fez a opção pelo regime de competência com relação às variações cambiais, sendo que no ano de 1999 preferiu não realizar os ajustes segundo o regime de caixa (quando poderia fazê-lo, nos termos do art. 31 da MP nº 2.158/35/2001). Daí a prevalência do regime de competência para todo o período autuado.

Neste ponto cabe destacar que as variações cambiais ativas também decorrem de obrigações, além de direitos.

Nos contratos de **direitos** firmados em moeda estrangeira - como o de vendas para o exterior ou o de investimentos diversos, por exemplo -, a valorização do Real acarreta variação monetária passiva, enquanto a desvalorização da moeda brasileira leva à variação monetária ativa.

Nos contratos de **obrigações** - como as aquisições da recorrente, a fornecedores situados no exterior - acontece o contrário: a valorização da moeda brasileira, por diminuir a quantidade de unidades monetárias em Reais, leva a uma variação monetária ativa, enquanto a desvalorização acarreta variação passiva.

Os lançamentos podem ser ilustrados da forma seguinte:

1) Conta do Ativo - Valores a Receber - Vendas para o Exterior (contratadas em moeda estrangeira)

1.1) Valorização do Real: acarreta **redução** da quantidade de Reais no ativo.

D - V. Cambial Passiva

C - Ativo - Valores a Receber - Vendas para o Exterior

1.2) Desvalorização do Real: acarreta **aumento** da quantidade de Reais no ativo.

D - Ativo - Valores a Receber - Vendas para o Exterior

C - V. Cambial Ativa

2) Conta do Passivo - Valores a Pagar - Compras do Exterior

2.1) Valorização do Real: acarreta **redução** da quantidade de Reais no passivo.

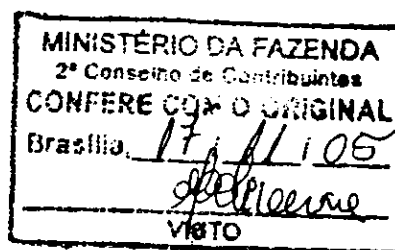
D - Passivo - Valores a Pagar - Compras do Exterior

C - V. Cambial Ativa



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13502.001041/2003-65
Recurso nº : 128.031
Acórdão nº : 203-10.258



2.2) Desvalorização do Real: acarreta **aumento** da quantidade de Reais no passivo.

D – V. Cambial Passiva

C – Passivo – Valores a Pagar - Compras do Exterior

Sendo mensal o período de apuração das do PIS e da COFINS, deve ser comparado, ao final de cada mês, as cotações das moedas envolvidas em cada contrato, de modo a definir se no momento em que concretizado o aspecto temporal do tributo (final do mês), ocorreu variação monetária ativa ou passiva. No primeiro caso há incidência das Contribuições; no segundo, não.

Isto deve ser feito tanto para os contratos de direitos quanto os de obrigações, cada um de *per si*, sendo que nuns e noutros pode haver variação monetária ativa ou passiva.

Por oportuno, destaco que os termos ativa e passiva não se referem a contas de direitos (ativo) ou de obrigações (passivo), mas sim a contas de receitas (variação monetária ou cambial ativa) ou de despesas (variação monetária ou cambial passiva). Assim, variação cambial ativa, por se constituir em receita, ou aumenta o ativo ou reduz o passivo (a conta variação cambial ativa é credora, tendo como contrapartida débito do ativo, aumentando-o, ou débito do passivo, reduzindo-o); variação cambial passiva, ao contrário, por se constituir em despesa, ou reduz o ativo ou aumenta o passivo, (a conta variação cambial passiva é devedora, tendo como contrapartida crédito do ativo, reduzindo-o, ou um crédito do passivo, aumentando-o).

Por considerar que a variação monetária ativa ocorre tanto em relação a direitos como a obrigações, é que o art. 9º da Lei nº 9.718/98 emprega a locução "variações monetárias dos **direitos de crédito e das obrigações** do contribuinte". O AD SRF nº 73, de 09/08/99, também emprega a nomenclatura variação monetária ativa no mesmo sentido, e ainda o Dec. 4.524/2002, que no seu art. 13 contém o seguinte: "As variações monetárias ativas dos **direitos de crédito e das obrigações** do contribuinte...", (negritos acrescentados).

Pelo exposto, cabe manter a apuração das variações cambiais pelo regime de competência.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.

EMANUEL CARLOS DANFAS DE ASSIS