



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13502.002514/2008-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3403-003.523 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO COFINS
Recorrente PETRORECÔNCAVO S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2004, 29/02/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004

BASE DE CALCULO. REGIME DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA.

A adoção do regime de competência ou de caixa pelo contribuinte no registro das mutações da variação cambial de seus ativos e passivos atrelados a moeda estrangeira se faz mediante prova documental, sobretudo mediante a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, prova esta não produzida pelo contribuinte no presente caso.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL. RECEITA

De acordo com o artigo 9 da Lei n 9.718/1998, as variações cambiais ativas ou passivas de direitos e obrigações em função da taxa de câmbio são consideradas, conforme o caso, como receita ou despesa para fins de determinação das bases do PIS e da COFINS. No regime cumulativo tais variações devem ser apuradas mensalmente e não na liquidação, como ocorre com o regime de caixa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e do Voto que fazem parte integrante do presente. A Conselheira Mônica Monteiro de los Rios participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida que se declarou impedido de

Documentos assinados digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 11/

03/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATIS

TA

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a empresa Petrorecôncavo S/A, que pretende a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins.

No Termo de Verificação Fiscal, o autuante informa que em 14/03/2008 a contribuinte foi intimada por via postal a esclarecer as divergências valores da Cofins a pagar informados em DIPJ e DACON e os valores declarados em DCTF e/ou recolhidos, e, uma vez não atendida a intimação, reintimado em 20/05/2008, que também não obteve resposta. O mesmo ocorreu com as intimações por via postal cujas ciências se deram em 30/07, 05/09 e 03/11/2008, razão pela qual no Auto de Infração foi aplicada a multa de ofício no percentual de 112,5%.

As divergências constatadas pelo auditor foram informadas ao representante da contribuinte que compareceu à DRF/Camaçari em 21/05/2008, oportunidade em que, por meio do termo de Intimação Fiscal nº 2, foi intimado a apresentar os arquivos magnéticos com a escrituração contábil do período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, tendo atendido em 13/06/2008.

Desta forma, segundo o autuante, ante a ausência de esclarecimentos por parte da contribuinte quanto às mencionadas divergências, a Cofins foi apurada a partir dos lançamentos contábeis extraídos dos arquivos magnéticos apresentados pela empresa, emitidos os balancetes de verificação demonstrando as respectivas contas de receita, conforme demonstrativo à folha 09, considerando os valores retidos na fonte pela Petrobrás por força IN SRF nº 306 de 2003, a quem a autuada prestou serviços técnicos, bem como subsequente compensação efetuada pela empresa.

Acrescenta o autuante que a contribuinte, por estar obrigada à apuração do lucro real no ano de 2004, estava enquadrada na apuração da Cofins com base na incidência não-cumulativa, tendo apurado a contribuição pelo regime da cumulatividade em janeiro e, a

- incurridas, não podendo servir de base de cálculo da Cofins porque sobre elas inexistia a chamada capacidade contributiva;
- Quanto à multa de ofício aplicada, a simples leitura do dispositivo legal invocado como fundamento evidencia tratar-se de norma que institui penalidade para conduta que não tem relação alguma com aquela atribuída a impugnante, pertinente a suposta omissão no fornecimento de informações, uma vez que o próprio auditor, no contexto do Auto de Infração, reconheceu nos tópicos 3 e 4 que a contribuinte prestou, sim, as informações por ele solicitadas;
 - No que tange a apresentação de DCTF retificadora, a contribuinte tentou entregá-la, não tendo sido aceita pela autoridade fiscal sob a alegação de existir prévio procedimento de fiscalização instaurado, razão pela qual requer a realização de prova pericial para que reste comprovado o erro no preenchimento de sua declaração, sob pena de ofensa ao princípio da ampla defesa;
 - Há uma contradição ao se reconhecer que a contribuinte recebeu a última intimação no dia 20/05/2008, e que um dia depois, em 21/05/2008, compareceu à DRF entregando arquivos magnéticos, e a aplicação de multa de ofício exorbitante, cujo elevado valor fere de modo flagrante aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade entre o bem tido por violado pela conduta e a sanção aplicada;
 - Na forma do art. 16, IV, § 4º, caput e alínea "a" do Decreto nº 70.235, de 1972, requer a produção de prova documental, bem como, com fundamento no inciso I do § 1º do art. 7º do RFB nº 10.875, de 2007, a posterior juntada dos arquivos magnéticos, em face de a não apresentação decorrer da falta de tempo hábil para fazê-lo por parte das instituições financeiras empresas que prestam assessoria a impugnante, por ser de grande volume e devido aos festejos do final de ano;
 - Por fim, requer a produção de prova pericial a fim de que se verifique se nos extratos bancários apresentados efetivamente inexistia prova dos alegados pagamentos, nomeando seu perito e formulando quesitos, requerendo, ainda, que o Auto de Infração seja considerado ilegal.

A Autoridade Fazendária em seu acórdão, inicialmente indefere o pedido de perícia da contribuinte, pois, as informações faltantes poderiam ter sido apresentadas por meio de outros registros contábeis e fiscais, que poderiam evidenciar a existência de erros no Auto de Infração.

No que tange ao Regime de Apropriação das Receitas, afirma a DRJ que, em relação a janeiro de 2004 a Cofins foi apurada de maneira cumulativa. Contudo, a autuante considerou as receitas recorrentes da prestação de serviços para a Petrobrás na apuração da Cofins com base na incidência cumulativa, em face do art. 10 da Lei nº 10.833, que prevê que ficam sendo tributadas pelo regime cumulativo as receitas decorrentes de contratos firmados anteriormente à 31 de outubro de 2003 para serviços de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas em processo licitatório até aquela data.

Explica a DRJ como são aplicados os meios de regime de apuração conforme a legislação; no presente caso, diz que a autuada reconheceu as suas receitas da prestação de serviços para a Petrobrás pelo regime de competência, conforme escrituração contábil anexada, igualmente informada na DIPJ e no campo "receita da prestação de serviços" do DACON, não tendo sido prestada qualquer informação quanto à existência de receitas diferidas nos respectivos períodos de apuração.

Afirma ainda que da mesma forma, a contribuinte não trouxe com a impugnação qualquer registro contábil ou fiscal que evidenciasse a adoção do regime de caixa na apuração da Cofins, apenas as planilhas, e que a data do depósito não comprova o regime de apropriação.

Conclui que não restou comprovado que a autuada tenha adotado o regime de caixa previsto na legislação, e que ao contrário do afirmado, o Fisco não pretendeu alterar o regime de tributação escolhido e sim informar que os valores devidos foram informados de forma errônea na DCTF.

No que se refere às variações cambiais, a Autoridade Fazendária aduz que não resta dúvida que a partir de fevereiro de 1999 as variações monetárias ativas são consideradas receitas financeiras, e que devem integrar a receita bruta da empresa, base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins.

Somente a partir da edição do Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004 promulgado com fundamento no disposto no parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ficou reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas, com efeitos a partir de 02/08/2004.

Observa a DRJ que quanto ao momento de incidência da referida contribuição, até dezembro de 1999 o regime de competência era utilizado como regra geral de tributação pela Cofins e pelo PIS, sobre as receitas provenientes de variações monetárias, seja em função da taxa de câmbio, seja em função de outros índices aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Em relação às variações cambiais, observa que a regra foi alterada com a edição da Medida Provisória nº 1.858-10 de 26 de outubro de 1999, com os acréscimos da Medida Provisória nº 1.991-14 de 11 de fevereiro de 2000 (transcreve o artigo 30).

Portanto, a partir de janeiro de 2000 a regra com relação ao regime de apuração das contribuições foi alterada apenas em relação às variações monetárias da taxa de câmbio. Explica então a DRJ as mudanças relacionadas à sua aplicação, a partir das mudanças na regra.

Em relação aos fatos geradores objetos do presente lançamento, a lei facultava à contribuinte o direito de optar pelo regime de apropriação das receitas cambiais, cabendo analisar a conveniência da adoção de um ou outro regime, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção.

Afirma a DRJ que por um lado, a adoção do regime de competência pode representar uma desvantagem à contribuinte para efeito de apuração da Cofins e do PIS, e que por outro lado, tal sistemática pode ser mais conveniente na apuração de tributos calculados sobre o resultado como Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro, em razão da possibilidade de considerar as despesas financeiras na determinação do lucro operacional, de acordo com os arts. 375 e 377 do RIR/99.

Em relação aos fatos geradores objetos do presente lançamento, a lei facultava a contribuinte o direito de optar pelo regime de apropriação das receitas cambiais, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção; entende a impugnante que a tributação das receitas implica tributar mera expectativa de receita, mas se esta a tratar, na

espécie da tributação de receitas registradas a crédito na contabilidade da empresa, e assim perfeitamente identificadas.

No caso em análise no DACON nenhum valor foi informado pela contribuinte na linha 07, relativa às "Receitas de Variações Cambiais — Operações Liquidadas no Mês", nem na linha 15 — "Receitas de Variações Cambiais Auferidas no Mês".

Ora, há registro na contabilidade da empresa do auferimento de receitas de variação cambial ao longo do período autuado segundo o regime de competência, conforme balancetes anexados pela fiscalização. Porém, apenas para se argumentar, ainda assim, e a despeito do que foi mencionado na impugnação, mesmo que se cogitasse a remota hipótese de que, efetivamente, não houvera liquidação das operações ao longo de todo o ano-calendário de 2004, tal como informado na Ficha 09A da DIPJ/2005, a contribuinte deveria trazer em sua impugnação o controle da liquidação de suas operações de câmbio, que, segundo o item 23 das Instruções de Preenchimento da DIPJ/2005, denominado "Tratamento das Variações Cambiais — MP nº 1.858-10/1999, art. 30", deve se dar no Lalur (Parte B), tal como consta do excerto daquelas "Instruções"

Por fim, conclui que a impugnante afirma ser ilegal a exigência da Cofins sobre as variações monetárias ativas dos direitos de crédito, porquanto as receitas dela decorrente tratar-se-iam de mera expectativa de receita.

Nesse sentido, ratifica a DRJ que o AD SRF nº 73 de 1999, é expresso ao estabelecer que as variações monetárias ativas devem ser computadas na condição de receitas financeiras na determinação das bases de cálculo do PIS e da Cofins a partir de 01/02/1999.

No que tange à Multa de Ofício, afirma a DRJ que o agravamento da multa de ofício aplicada no percentual de 112,5%, o Auto de Infração foi lavrado a partir dos documentos disponibilizados pela contribuinte, que permitiram à fiscalização apurar o montante devido e as diferenças exigidas de ofício.

Desta forma, reduz o percentual da multa de ofício de 112,5% para 75%.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que reitera o conteúdo de sua Impugnação, e defende ainda a nulidade da Decisão por suposto cerceamento ao direito de defesa, uma vez que a perícia requerida não foi deferida pela DRJ.

A Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões ao Recurso Voluntário, em que defende a manutenção da decisão proferida pela DRJ, especialmente a exigência da COFINS, fundamentando o seu argumento na própria contabilidade e nas declarações (DACON e DCTF) da Recorrente (fls. 541).

A União, por intermédio de sua Procuradoria, apresentou Contra-Razões ao Recurso Voluntário, dizendo que não deve prosperar as alegações da contribuinte, pois estas são improcedentes; cita todos os artigos e leis referentes ao que contesta, bem como diferencia as apropriações de receitas, faz também uma análise dos Direitos Tributário, Comercial, Financeiro e da Ciência Contábil presente no caso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, no tocante à nulidade arguida, não há como acatá-la, uma vez que a prova acerca da adoção do regime de competência e de caixa se faz pela apresentação de documentos, não demandando a realização de perícia para a complementação de prova não produzida pela Recorrente no momento processual adequado.

No presente caso, a Recorrente, ainda que tenha informado dificuldade na obtenção de determinados documentos, mesmo passados 6 (seis) meses do protocolo de sua Impugnação, não acostou a documentação sobre a qual reclamara, muito menos demonstrou motivo de força maior que a impedisse de juntar aos autos provas a seu favor de que estaria efetivamente adotando o regime de caixa.

Dessa forma, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, posto que o presente processo tramitou de forma regular, sendo-lhe franqueada a oportunidade constitucional do contraditório e da ampla defesa com todos os meios a ele inerente, sendo que a perícia, *in casu*, seria totalmente desnecessária.

No tocante ao mérito, tanto a Recorrente como a Fazenda Nacional não discordam, em verdade, da legislação aplicável à hipótese, sendo que a divergência reside se houve ou não a adoção prática, pela Recorrente, do regime de caixa na apuração de suas receitas decorrentes da prestação de serviços em favor da Petrobrás - Petróleo Brasileiro S.A e do reconhecimento de receitas de juros e variação cambial.

Isso porque, o Parágrafo 1º, do artigo 30 da Medida Provisória nº 1.858-10/99 (atual art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) dispõe sobre a possibilidade do contribuinte adotar o regime de caixa ou de competência na apuração das receitas de variação cambial:

"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.

§1 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.

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

§ 3 No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal."

Alega a Recorrente, portanto, que as divergências encontradas pela Fiscalização, em relação ao PIS e à COFINS, decorrem do fato dela ter adotado o regime de caixa na apuração de suas receitas, aduzindo ainda que no que se refere às variações cambiais elas sequer representariam ingresso de receita nova, mas apenas a marcação contábil da mutação de um direito de crédito mantido em face da Petrobrás.

A Recorrente utiliza como fundamento o disposto no artigo 7 da Lei n 9.718/1998, que lhe autoriza a diferir o reconhecimento das receitas da prestação de serviços para empresas de economia mista, como é o caso da Petrobrás, *in verbis*:

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto no caput deste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.

Contudo, conforme constou do Relatório, a documentação da própria Recorrente não aponta para esse sentido; pelo contrário, pois de acordo com os seus documentos contábeis e fiscais restou demonstrado que ela adotou, em realidade, o regime de competência para o reconhecimento de suas receitas.

Nesse sentido, pertine trazer à colação trecho da Decisão da DRJ (fls. 522), que aponta claramente que a Recorrente adotou o regime de competência e sua contabilidade, reiterou o mesmo regime por meio de sua DIPJ e, ainda, na DACON:

No presente caso, a autuada reconheceu as suas receitas da prestação de serviços para a Petrobrás pelo regime de competência, conforme escrituração contábil anexada às folhas 79/101, igualmente informadas na DIPJ e no campo "receita da prestação de serviços" do DACON (fls. 71/78), não tendo sido prestada qualquer informação quanto à existência de receitas diferidas nos respectivos períodos de apuração.

Dessa forma, não assiste razão à Recorrente, que não logrou êxito em demonstrar o que alegou, ou seja, que teria efetivamente adotado o regime de caixa no reconhecimento de suas receitas de prestação de serviços, inclusive no recebimento de juros e de variação cambial.

Por fim, no tocante à variação cambial, a tese defendida pela Recorrente, de que a variação cambial positiva não importaria receita, não traduzindo riqueza nova, apenas espelhando a mutação de seu direito de crédito, não posso deixar de observar que o artigo 9 da Lei n 9.718/1998 a enquadra como receita ou despesa financeira, conforme o caso:

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.

Por essa razão, qualquer reconhecimento, ainda que tangencial à tese da Recorrente, implicaria negativa de vigência a dispositivo de Lei em vigor, o que é expressamente vedado ao CARF.

Por outro lado, julgo relevante observar que como a Recorrente adotou o regime de competência no reconhecimento da receita que classificou como variação cambial, naturalmente que o registro de um aumento de sua ativo ("débito") gera como contrapartida o reconhecimento de uma receita ("crédito") pelo método das partidas dobradas, de modo que o seu raciocínio contraria a própria contabilização por ela adotada.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator

CÓPIA