



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

643

Processo nº : 13603.001101/2003-10

Recurso nº : 126.784

Acórdão nº : 202-16.587

Recorrente : BELGO BEKAERT ARAMES S/A

Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 19/03/08
Rubrica

PIS. RECEITA DE VENDAS EFETUADAS A EMPRESA ESTABELECIDA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXCLUSÃO DE ISENÇÃO. ADIN.

O arquivamento da ADIN proposta contra a MP nº 2.037-24/99 sem julgamento do mérito possibilita a apreciação da matéria por este Conselho por versar questão exclusivamente de direito.

Somente após a edição da MP nº 2.037-25, de 21/12/2000, foi mantida, pelo § 2º do art. 14, a isenção da Cofins para as vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus.

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. TAXA DE CÂMBIO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

O conceito de "receita", como estabelecido pela Lei nº 9.718/98, para a contribuição ao PIS e para a Cofins ou pelo art. 8º da Lei nº 9.249/95 para o Imposto de Renda e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, carece de uma mesma forma de apuração para determinação da base de cálculo desses tributos, como reza o § 1º do art. 30 da MP nº 1.858-10/99.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BELGO BEKAERT ARAMES S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo as receitas de exportação para a Zona Franca de Manaus a partir de 21/12/2000. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que davam provimento integral. Esteve presente ao julgamento o Dr. Armando Rodrigues Alves, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFIRA COM O ORIGINAL
Brasília, 16/04/08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Slape 94442

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Gustavo Kelly Alencar e Antonio Zomer.



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

620
J

Recorrente : BELGO BEKAERT ARAMES S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, referente à constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS por falta/insuficiência de recolhimento, no período de fevereiro de 1999 a junho de 2002, no valor total de R\$443.680,70, cuja ciência se deu em 27/05/2003.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se, abaixo, parte do relatório da decisão recorrida:

"(...)

Conforme minuciosamente descrito no Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 12/33, a autuação ocorreu em virtude de exclusões indevidas da base de cálculo da contribuição, nos períodos acima identificados, de receitas referentes à venda de cabos, de valores correspondentes ao IPI faturado, de receitas financeiras, e da não inclusão das variações monetárias e cambiais ativas das obrigações. Também foram lançados os valores referentes a vendas para a Zona Franca de Manaus, que o contribuinte entende serem isentas da contribuição, e os descontos incondicionais concedidos referentes a essas vendas, indevidamente excluídos da base de cálculo pela empresa. A apuração do PIS encontra-se discriminada nos demonstrativos de fls. 52/60.

O impugnante encontra-se discutindo judicialmente a aplicação da Lei nº 9.718/98, em relação ao PIS, por meio do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.003817-6, o qual teve a decisão de 1ª instância com julgamento de mérito favorável ao contribuinte (fl. 202). A Fazenda Nacional impetrou recurso de apelação, ainda sem decisão (fl. 204).

O contribuinte excluiu das bases de cálculo do PIS as vendas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, nos períodos de abril a dezembro de 2001 e janeiro a junho de 2002, baseando-se na decisão liminar do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.348, que suspendeu "ex nunc", quanto ao inciso I do §2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" (fls. 158/161). Por influência dessa decisão, na edição da MP nº 2.037-25, de 21/12/2000, foi suprimida a referida expressão. Tendo em vista a existência de entendimentos divergentes, a Coordenação Geral de Tributação (Cosit) emitiu, em 2002, as Soluções de Divergência nºs 06, 07 e 09 e a Solução de Consulta nº 08 (fls. 162/195), que esclareceram que a isenção prevista na MP nº 2.037-25 corresponderia a vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus desde que enquadradas nas hipóteses dos incisos IV, VI, VIII e IX do art. 14. No caso da empresa fiscalizada, somente se adequariam os incisos VIII e IX, que resultam na exigência da venda ser dirigida à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior. Como as vendas efetuadas quase nunca eram para empresas nessas condições, o contribuinte informou que o STF, através da decisão proferida na Reclamação nº 2.216, concedeu medida liminar suspendendo os efeitos das citadas Soluções de Divergência e Solução de Consulta da Cosit (fls. 197/200). Assim, foi constituído em separado o crédito tributário relativo a essas exclusões (fls. 214/215), cuja exigibilidade encontra-se suspensa por força do art. 151, V, do Código Tributário Nacional - CTN.

Como enquadramento legal, foram citados: arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70; arts. 2º, inc. I, 8º, inc. I e 9º da Lei nº 9.715/98; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com

J C



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

FL

651

7

as alterações das Medidas Provisórias nº 1.807/99 e reedições, nº 1.858/99 e reedições; nº 1.991/2000 e reedições, nº 2.037/2000 e reedições e nº 2.158/2001.

Irresignado, tendo sido cientificado em 27/05/2003 (fl. 04), o autuado apresentou, em 26/06/2003, acompanhadas dos documentos de fls. 237/538, as suas razões de defesa (fls. 221/236), a seguir resumidas:

Narrando os fatos considerados pelo fisco na formalização do presente Auto de Infração, destaca, inicialmente, que concorda com parte das exigências fiscais, tendo recolhido os valores respectivos, conforme específica no demonstrativo elaborado.

Informa que foram desconsideradas exclusões da base de cálculo de valores relativos a débitos em contas de variação cambial ativa, fato que ensejou a presente exigência fiscal. Em relação a créditos que tem a receber, principalmente os decorrentes de exportações promovidas, tanto as variações cambiais positivas quanto as negativas são registradas na mesma conta contábil, mediante lançamentos a crédito ou a débito. Dessa forma, só há hipótese de receita financeira depois de excluídos os lançamentos a débito, pois tal procedimento é inerente à sistemática de apuração das receitas de mesma natureza. A viabilidade de exclusão das despesas financeiras de origem cambial está expressamente contemplada no art. 9º da Lei nº 9.718/98, que autoriza que as variações monetárias sejam consideradas, para efeito do PIS, "como receitas ou despesas financeiras".

Em alguns períodos de apuração autuados (junho, novembro e dezembro de 2001 e fevereiro de 2002), o valor total apurado pelo subgrupo contábil receitas financeiras foi negativo, não havendo, portanto, base para tributação. Aduz que, se a legislação autoriza a exclusão das vendas canceladas, tributando-se o faturamento pelo seu valor líquido, pelas mesmas razões o PIS deve incidir sobre o valor líquido das receitas financeiras. Ao considerar irrelevante a classificação contábil das receitas, o legislador apenas pretendeu estender a tributação sobre qualquer tipo de receita, mas não permitir a tributação de empresas que apresentem despesas financeiras. Da mesma forma, em outros períodos de apuração (abril, novembro e dezembro de 1999, março, junho, julho e dezembro de 2000 e fevereiro de 2002), o fisco glosou os lançamentos a débito das receitas financeiras, embora tais lançamentos não tenham anulado o valor dessas receitas, mas apenas reduzido a base de tributação.

Quanto à apuração da receita financeira decorrente das variações monetárias e cambiais relativas aos passivos, advindos de operações de financiamento de importações e empréstimos contraídos em moeda estrangeira (variação cambial) e empréstimos contraídos junto a instituições financeiras nacionais, atrelados a indicadores ou cestas de moedas (variação monetária), entende que os lançamentos contábeis são, na realidade, meros ajustes da expressão em Reais de determinada dívida. Diante das constantes oscilações da taxa de câmbio e dos indexadores dos contratos, só será possível apurar se a variação cambial/monetária causou perda ou ganho para a empresa, quando da efetiva liquidação do contrato de financiamento. Assim, só é possível de tributação a receita efetivamente auferida pela empresa. Nesse sentido, transcreve solução de consulta da SRF.

Argumenta que em nenhum dos contratos de financiamento em moeda estrangeira obteve efetivo ganho financeiro, já que a taxa de liquidação de tais contratos foi sempre superior à taxa de contratação e, face à desvalorização da moeda nacional ocorrida no período, sempre foi necessário um maior valor em Reais para liquidar a operação. Para comprovar essa afirmativa, anexa planilhas elaboradas com base na movimentação dos empréstimos e os contratos de liberação e liquidação. Especificamente quanto ao contrato de financiamento com o BNDS, nenhuma das liberações de recursos foi liquidada, pelo que não pode apurar, ainda, se houve ou não ganho.



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 03
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

652

Requer a produção de prova pericial para dirimir qualquer dúvida sobre a ausência de recebimento de receita em decorrência dos créditos nas contas de variação cambial passiva, enumerando quesitos e nomeando perito.

Em relação a alguns lançamentos a crédito da conta contábil 351644009, referentes a contratos de compra de tecnologia e de serviços de consultoria e assistência administrativa, entende que não existe ganho tributável, pois não há a liberação de dinheiro para posterior pagamento, mas apenas uma obrigação de pagar determinados valores expressos em moeda estrangeira e sujeitos a variações cambiais.

Sobre as vendas para a Zona Franca de Manaus, aduz que Constituição Federal, por meio do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determina que os incentivos fiscais serão mantidos até o ano de 2.013, motivo pelo qual não há que se falar em incidência do PIS nas remessas para essa área, já que tais operações são, para efeitos fiscais, equivalentes a uma exportação, conforme estabelece o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67. Transcreve decisão do STJ nesse sentido.

Ao analisar a medida cautelar requerida na ADIN nº 2.348, o STF determinou, em 07/12/2000, a suspensão do dispositivo que pretendia excluir a isenção do PIS para as vendas à ZFM, presente na MP nº 1.858-6. Nas novas edições dessa MP, o executivo retirou a expressão "na Zona Franca de Manaus" do art. 14. O STF também suspendeu as conclusões extraídas das Soluções de Divergência nºs 6, 7 e 9 e Solução de Consulta nº 8, de 2002, da Cosit (Medida Cautelar em Reclamação nº 2.216, de 19/12/2002). Assim, deve ser reconhecida a ilegitimidade da incidência do PIS sobre as receitas auferidas com as vendas efetuadas a empresas estabelecidas na ZFM.

Por fim, requer o cancelamento do crédito tributário.

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão resumida na seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2002

Ementa: A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Não caberá lançamento da multa de ofício na constituição do crédito tributário relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa mediante concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em qualquer espécie de ação judicial.

A partir do período de apuração de fevereiro de 1999, o PIS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas se incluindo as advindas de aplicações financeiras, inclusive as variações monetárias ativas, uma vez que inexiste dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo.

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo do PIS e, se tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

Indefere-se pedido de perícia, quando sua realização afigurar-se prescindível para o adequado deslinde da questão a ser dirimida.

Impugnação não Conhecida".



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16,04,08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

63

Intimada a conhecer da decisão em 24/03/2004, a empresa, insurreta contra seus termos, apresentou, em 22/04/2004, recurso voluntário a este E. Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissentir:

- a) discorda do entendimento da decisão recorrida quanto à opção pela via judicial, em face da inexistência de identidade de objeto das lides nas esferas judicial e administrativa, posto que as razões de pedir insertas na demanda judicial não são as mesmas das que se inserem na presente demanda administrativa;
- b) analisa os efeitos econômicos e contábeis das variações cambiais, entendendo que somente se caracteriza a existência de receita financeira após a subtração das contrapartidas a débito nas contas de variação cambial ativa. Entende que somente no caso de saldo credor das contas que registram as variações cambiais ativas poderá advir receita a tributar;
- c) discorda do entendimento do Fisco quanto à interpretação dada ao art. 9º da Lei nº 9.718/98, do qual faz minuciosa análise para concluir que a exclusão das despesas financeiras, citada na norma, alcança a contribuição para o PIS e a Cofins;
- d) analisa, também, o art. 3º da Lei nº 9.718/98, conjugado com o plano de contas que utiliza para concluir que nele (plano de contas) existem rubricas que agregam receitas e despesas em subgrupos, de acordo com a sua natureza. Que dentre tais subgrupos encontram-se as receitas financeiras cujo valor total apurado, no período considerado, foi negativo, embora algumas contas que compõem o subgrupo apresentem resultados positivos, o expressivo valor negativo das variações cambiais ativas acabou por eliminar a base de cálculo do PIS e da Cofins;
- e) sustenta que a exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do PIS e da Cofins, limitando o faturamento ao valor líquido, dá-se pelas mesmas razões pelas quais deve ser autorizada a incidência das contribuições sobre o valor líquido das receitas financeiras;
- f) discorda da inserção na base de cálculo da contribuição dos valores lançados a crédito na conta de variação cambial passiva a título de receita como se receitas auferidas fossem, por serem, na realidade, meros ajustes da expressão em reais de determinada dívida;
- g) esquadinhando a Medida Provisória nº 1.858-10/99, nos arts. 30 e 31, afirma que a opção pelo regime de caixa estabelecido no *caput* do art. 30 como regra geral, resulta em problemas na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por não poder deduzir a perda com a variação cambial e, em caso de opção pelo regime de competência, será levado à tributação de receitas fictícias pela Cofins e pelo PIS. Entende que qualquer que seja a opção da recorrente haverá prejuízo;
- h) reafirma a necessidade da realização de perícia para demonstrar a inocorrência de recebimento das receitas, por tratar-se de mero ajuste contábil;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 03
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

- i) refuta, também, a inserção na base de cálculo da contribuição das vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus. Reporta-se ao art. 40 do ADCT/88, art. 5º da Lei nº 7.714/88, com redação da Lei nº 9.004/95 e art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 para especiar sua tese. Cita jurisprudência judicial;
- j) assevera que a exclusão da isenção para a ZFM pelo § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, foi afastada pela medida cautelar requerida na ADIn nº 2.348-9. A suspensão do dispositivo foi determinada pelo plenário do STF em julgamento ocorrido em 07/12/2000; e
- k) aduz que o executivo federal retirou das reedições da referida MP a expressão "Zona Franca de Manaus" do referido art. 14, bem como assim encontra-se em vigor na edição atual da MP nº 2.158-35, ou seja, as receitas de vendas efetuadas para empresas estabelecidas na ZFM não constam mais como excluídas da isenção da Cofins e do PIS.

Requer alfin o afastamento do caráter definitivo da decisão recorrida, bem como o provimento do recurso para que seja cancelada a exigência fiscal.

A autoridade preparadora informa a efetivação do arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal, conforme fl. 641.

É o relatório.

 



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 03
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

Por oportuno, esclareça-se que os presentes autos dizem respeito à pessoa jurídica resultante da incorporação da empresa de mesmo nome pela Companhia Industrial e Mercantil de Artefatos de Ferro – CIMAF, CNPJ nº 61.074.506/0001-30.

O recurso voluntário, antes de adentrar ao mérito da autuação, combate a configuração de renúncia à discussão administrativa contida na decisão recorrida, em razão da impetração de ação judicial, na qual questiona a aplicação da Lei nº 9.718/98, visando seu afastamento e aplicação exclusivamente da Lei Complementar nº 70/91 para cálculo do recolhimento do PIS, conforme consta da Certidão de Objeto e Pé (fl. 202).

Considerando ultrapassada a renúncia da via administrativa em razão da utilização da via judicial, a recorrente embrenha-se pela análise do mérito da autuação, refutando a composição da base de cálculo da Cofins e do PIS com o que chama de mera expectativa de receita, pelo lado das receitas financeiras ou de redução de despesas pelo lado das despesas financeiras, tudo em função da variação positiva ou negativa do câmbio ao qual encontra-se vinculado o direito ou a obrigação, bem como as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Quanto à renúncia à esfera administrativa, entendo deva ser efetuada uma análise mais acurada.

Esclarece, no recurso voluntário, que no Mandado de Segurança oposto questiona o aumento da base de cálculo do PIS, argumentando que a incidência deveria recair sobre o faturamento. E que no processo administrativo “*o que se discute é a impossibilidade de qualificar determinados lançamentos contábeis a débito e a crédito, decorrentes de variação cambial, como receitas financeiras;*”.

Elucida em seus argumentos os possíveis efeitos da decisão judicial. Se denegada a segurança, será reconhecida a incidência do PIS sobre a receita. O que não implicará concluir que o PIS poderá ser exigido “*em relação a valores que não detém essa natureza (receita) ou no que se refere a operações que, por força de disposições legais específicas encontram-se isentas da exação*”.

Numa lógica inversa efetuada sob tal conclusão, se em última instância for concedida a segurança, sequer há falar em aplicação da Lei nº 9.718/98, o que, acredito, levou a autoridade julgadora a quo a decidir pela renúncia à esfera administrativa.

Verificando o disposto na Certidão de Objeto e Pé, fl. 202, expedida em 18/10/2002, constata-se o que segue:

(Assinatura)



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

638

"AÇÃO - Mandado de Segurança impetrado (...) com o seguinte **OBJETO**: suspensão da exigibilidade do PIS na forma da Lei nº 9.718/98, tendo o seguinte andamento: Decisão (fls. 67/68), concedendo a liminar e sentença (fls. 96/100) em 26.08.1999, *appertis verbis*: ... "CONCEDO A ORDEM...". Recurso de apelação recebido somente no efeito devolutivo consoante despacho de fls. 107. (...) CERTIFICA, que na presente data, os autos encontram-se no seguinte PÉ: aguardando inclusão em pauta para futuro julgamento. (...)"

Verificando a situação do processo judicial no site do Tribunal Regional da 3ª Região, constata-se o que segue:

"**JULGADO RECURSO/AÇÃO (DECISÃO)**: A Quarta Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto da Relatora.
(RELATOR P/ACORDÃO: DES.FED. ALDA BASTO) (EM 02.06.2004)

JULGADO EMBARGOS DE DECLARAÇÃO (DECISÃO): A Quarta Turma, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração, nos termos do voto da Relatora.
(RELATOR P/ACORDÃO: DES.FED. ALDA BASTO) (EM 02.02.2005)"

Portanto, encontra-se a recorrente sujeita aos ditames da Lei nº 9.718/98, em face do julgamento já realizado.

Destarte, delimita-se a questão às interpretações disparem que a ela e à Medida Provisória nº 1.858-10/99 e seguintes, dão a autoridade administrativa e a recorrente. Esta sim, matéria objeto dos presentes autos (administrativo).

Independentemente da decisão judicial já proferida, necessário se faz melhor avaliação da definitividade da decisão de instância *a quo* quanto a esta matéria especificamente.

Pelo princípio da instrumentalidade das formas, apregoados pela teoria geral do processo, conforme explica Cintra, Grinover e Dinamarco¹, os atos produzidos de forma imperfeita somente devem ser anulados se o objetivo não restar atingido, posto que o que interessa é o objetivo do ato e não o ato em si mesmo.

Nesse contexto, a decisão de primeira instância, mesmo que concluindo pelo não conhecimento da impugnação, sob a alegação de opção pela via judicial, cumpriu seu desígnio ao laborar extensa análise de todos os argumentos contrários ao procedimento da fiscalização, apresentados pela então impugnante, como se pode nela robar, negando provimento aos argumentos da recorrente.

O art. 515 do Código de Processo Civil estabelece a devolução à instância superior do conhecimento da matéria impugnada, o que inclui todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a instância *a quo* não as tenha apreciado por inteiro.

Portanto, entendo que deva ser afastada a definitividade da decisão recorrida quanto à apreciação da inclusão na base de cálculo da receita proveniente da variação cambial.

Tendo a recorrente enfrentado seus fundamentos, resta examinar se efetivamente aplicam-se as regras relativas à referida norma, bem como as de outras posteriormente editadas.

Enfim, o ponto nodal da querela está centrado no fato de a recorrente, por discordar do comando da Lei nº 9.718/98, no que concerne à inserção das variações monetárias

¹ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 18ª ed. São Paulo: Malheiros. 01-2002. p. 343.



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 03
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

657

ativas na base de cálculo do PIS e da Cofins, eximiu-se de oferecer tais valores à tributação. Considera que a citada medida provisória referendou seu entendimento sendo insubsistente a autuação.

O encaminhamento da questão passa pela interpretação do disposto nos arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10/99, que abaixo se transcreve:

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

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

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

§ 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 liquida.

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 e destaque inseridos)

Em relação aos meses de 1999, o entendimento adotado pela fiscalização encontra respaldo na norma. Isso porque o art. 31 ao permitir a exclusão da base de cálculo do excesso indevidamente tributado pelo regime de competência não estabeleceu, para tais exclusões, prazo diverso do da entrada em vigor da referida medida provisória.

Portanto, impõe-se a aplicação imediata do disposto no art. 31 da citada Medida Provisória, vigendo já a partir do período de apuração de outubro de 1999, a teor do disposto no art. 34 da mesma norma.

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

Entendo que, pretendendo ajustar a base de cálculo da contribuição à sua realidade fática e não à contábil ou jurídica, ou seja, à receita bruta auferida e não à escriturada ou posta à disposição, a Medida Provisória nº 1.858-10/99 alterou a regra contida na Lei nº 6.404/76, que estabelece o regime de competência para a apropriação das receitas e despesas da

C
J



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04/08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

658

atividade e permitiu que nos meses de outubro a dezembro de 1999 os contribuintes efetassem a correção da base de cálculo já tributada de acordo com o referido regime, para adequá-la ao regime de caixa, inclusive quanto às operações com moeda estrangeira efetuadas nos respectivos meses sem, contudo, tumultuar o ato jurídico perfeito, que alcançou os fatos geradores, bem como os créditos tributários extintos pelo pagamento, ocorridos no período de janeiro a setembro de 1999.

Assim, não há como deixar de efetuar o lançamento no período de fevereiro a setembro de 1999 como estabelecido pela Lei nº 9.718/98, posto haver sido a lei vigente e regente à época dos fatos.

Contudo, poderiam os contribuintes efetuar, nas bases de cálculo apuradas nos meses de outubro a dezembro de 1999, as exclusões das parcelas *"das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada"*, inseridas nas bases de cálculo dos meses de fevereiro a setembro de 1999.

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

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

Aduz a recorrente que seja pelo regime de competência, seja pelo regime de caixa, o contribuinte sempre restará prejudicado, seja no Imposto de Renda e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, se regime de caixa, ou na contribuição para o PIS e na Cofins, se no regime de competência.

O que é preciso ressaltar é que o conceito de "receita", como estabelecido pela Lei nº 9.718/98, para a contribuição ao PIS e para a Cofins ou pelo art. 8º da Lei nº 9.249/95 para o Imposto de Renda e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, carece de uma mesma forma de apuração para determinação da base de cálculo desses tributos, como reza o § 1º do art. 30 da referida MP.

C

J



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF
FL

Não se trata, pois, de prejudicar o contribuinte, mas antes de se apurar por um mesmo ou único critério a receita que comporá a base de cálculo de todos os tributos relacionados na norma.

Raciocina a recorrente que, para ter coerência, todos os quatro tributos alcançados pelas normas devem ter as respectivas receitas apuradas a partir do "resultado", ou seja, pelo saldo líquido das contas do subgrupo de receita financeira.

Essa exegese contraria a própria gênese da contribuição para o PIS e da Cofins. Isso porque as normas de regência de tais contribuições definem como fato gerador a receita bruta e não a receita líquida. Portanto, não cabe falar em "resultado" apurado nas contas para estas contribuições. Qualquer que seja a opção contábil da recorrente, as contribuições em foco recaem sobre a receita bruta advinda das operações financeiras e não sobre o resultado que elas possam gerar. E a receita bruta que suporta o fato gerador, no caso do PIS e da Cofins, é composta de todas as situações fáticas e jurídicas que dão origem ao fato gerador e seus efeitos.

Quanto ao Imposto de Renda e à CSSL não restam dúvidas de que a base de cálculo, partindo da receita bruta, é o lucro, o que induz a sua composição pelo saldo final das contas de resultado.

Equivoca-se, também, a recorrente quando sustenta que a exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do PIS e da Cofins, limitando o faturamento ao valor líquido, dá-se pelas mesmas razões pelas quais deve ser autorizada a incidência das contribuições sobre o valor líquido das receitas financeiras.

O cancelamento de vendas ocorre pela efetiva devolução do objeto da venda ao seu antigo proprietário, bem como da devolução do preço pago ao adquirente. Trata-se de desfazimento da operação mercantil ou negocial, além de ser expressamente autorizada sua exclusão pela Lei nº 9.718/98. Já quanto às receitas financeiras, inexiste desfazimento de qualquer negócio jurídico. No regime de competência tais receitas passam a ter disponibilidade jurídica para o sujeito da relação jurídica no momento escolhido pela norma para a existência de seus efeitos. Por conseguinte, nos termos do inciso II do art. 116 do CTN, por tratar-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos desde o momento em que esteja definitivamente constituído, nos termos do direito aplicável.

E o direito aplicável é aquele consubstanciado na regra do regime de competência ou de caixa, conforme o contribuinte adira à regra geral ou opte pela regra de exceção.

In casu, a recorrente optou pela regra de exceção ao utilizar como regime de escrituração contábil o regime de competência, que o § 1º do art. 30 da MP nº 1.858-10/99 determina seja observado para todos os tributos.

No meu entender, pretende a recorrente fazer valer a aplicação da eqüidade como forma de integração da legislação tributária. Tal instituto constitui-se num "*conjunto de princípios imutáveis de justiça que induzem o juiz a um critério de moderação e de igualdade, ainda que em detrimento do direito objetivo.*".²

Entretanto, o uso dessa metodologia, consoante § 2º do art. 108 do CTN não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

² FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário eletrônico Aurélio versão 5.0



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16,04,08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

660

Compulsando os ensinamentos, sempre atuais, de Geraldo Ataliba³, “*O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias*”.

Portanto, frustra-se a pretensão de nivelar a devolução de vendas com as receitas financeiras considerando que a primeira refere-se a uma situação fática juridizada e a segunda refere-se a uma situação precipuamente jurídica, ou seja, criada pelo direito. Conseqüentemente, a receita auferida na variação cambial apurada mensalmente antes da liquidação do negócio que a contém é uma ficção jurídica porque a norma assim estabeleceu.

Consoante se depreende do arrazoado posto no recurso voluntário, a recorrente estaria utilizando o regime de competência para apurar a receita financeira tributável nos termos do Imposto de Renda e da CSSL e ajustando-a ao regime de caixa para apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, procedimento expressamente vedado pelas regras da MP nº 1.858-10/99.

A referida norma, estabelecendo expressamente regra de exceção, autorizou a adoção do regime de caixa para as contribuições em foco, ou seja, a adoção do “resultado” mensal apurado na conta de variação cambial, assim entendido o resultado líquido, desde que tal procedimento fosse aplicado nos quatro tributos que elenca. Assim não procedeu a recorrente, demonstrando claramente sua opção pelo regime de competência na apuração da receita do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro. Não podendo a opção pelo regime de caixa dar-se em relação a cada um dos tributos citados pela norma de forma independente dos demais, não restou alternativa ao Fisco que não considerar a opção realizada para todos os tributos e efetivar a apuração da receita das contribuições utilizando-se do regime de competência também para a conta de variação cambial.

Quanto ao pedido de realização de perícia, andou bem a decisão da DRJ. Não se trata de questão fática passível de verificação por meio de perícia, porquanto não se questiona a efetividade ou não da receita, mas a sua constituição definitiva nos termos do direito aplicável, haja vista tratar-se de ocorrência de fato gerador e producentes os seus efeitos nesses termos.

Por fim, quanto à Zona Franca de Manaus, assiste razão à recorrente em relação ao fato de não existir de sua parte opção pela via judicial. O fato de haver liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade que a beneficie não determina o exercício de tal opção.

Entretanto, entendo também que, ao tempo de sua prolação, não cabe reparo à decisão recorrida quanto à existência de óbice ao exame na via administrativa da isenção ou não da receita de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus – ZFM, em face da liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, com efeitos *erga omnes*, para suspender o disposto no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000, no que se refere à exclusão da isenção da receita de vendas efetuadas para empresas estabelecidas na ZFM.

O efeito contra todos da referida liminar advém do disposto no art. 11 da Lei nº 9.868, de 10/11/1999.

Assim, independente da iniciativa da recorrente, a matéria encontra-se sub judice, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se sobre ela.

³ ATALIBA. Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6^a ed. 3^a tiragem. São Paulo: Malheiros. 03-2002. p.



Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16/04/08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siape 94442

2º CC-MF

Fl.

Aliás, como bem narrado pelo Auditor-Fiscal autuante no Termo de Verificação Fiscal, fl. 29, item 2:

O restante das exclusões procedidas se refere a matéria em discussão no STF, devendo-se observar a existência de liminar concedida em sede da ADIn nº 2.348, cuja eficácia *erga omnes* impõe ao Fisco, por força do art. 151, V, do CTN, alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente, que, no entanto, deverá ser constituído.

Destarte, a opção pela via judicial não é uma opção diretamente exercida pela recorrente, mas uma opção imposta por força de lei, tanto à recorrente quanto à Fazenda Nacional.

No entanto, cumpre destacar que o STF já emitiu decisão definitiva sobre a ADIn nº 2.348, conforme decisão monocrática final, competindo à autoridade de jurisdição da recorrente resolver o litígio contido nos presentes autos, observando seus termos:

"DECISÃO AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA - REEDIÇÕES - AUSÊNCIA DE ADITAMENTO À INICIAL - PRECEDENTE - PREJUÍZO (QUESTÃO DE ORDEM NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N° 1.952/DF). 1. Conforme ressaltado pelo Procurador-Geral da República na peça de folha 545 a 547, a medida provisória atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade foi objeto de reedições sucessivas, não havendo ocorrido aditamento à inicial. 2. Nos termos do precedente revelado na apreciação da Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.952/DF, relatada pelo ministro Moreira Alves, com decisão publicada no Diário da Justiça de 9 de agosto de 2002, declaro o prejuízo do pedido por perda de objeto, ficando prejudicada a medida liminar deferida. 3. Publique-se. Brasília, 2 de fevereiro de 2005. Ministro MARCO AURÉLIO Relator".

Com a referida decisão julgando prejudicada a ADIn impetrada e arquivando o processo sem apreciação do mérito, à data de análise e elaboração do presente voto, entendo cabível a apreciação das razões de mérito da recorrente nesta instância administrativa, uma vez que para a decisão *a quo* vigia, ao tempo de sua prolação, impedimento para apreciação, obstáculo não mais existente no presente momento.

Consoante se depreende do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 27, os fundamentos da autuação foram as soluções de Consulta e Soluções de Divergência expedidas pela Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, todas afastadas pela liminar concedida pelo STF, como acima reproduzido.

Impende destacar que esta última liminar foi proferida em data posterior à expedição do auto de infração, embora seja anterior à decisão administrativa *a quo*.

Impende, também, enfrentar o entendimento contido nos atos expedidos pela COSIT, uma vez que sobre eles baseou-se a decisão de primeira instância.

A maciça jurisprudência dos Tribunais Superiores e as próprias normas expedidas posteriormente à edição do DL nº 288/67, bem como a doutrina dominante, demonstram cristalinamente que a expressão nele contida não se limita somente às normas tributárias vigentes ao tempo de sua edição.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13603.001101/2003-10
Recurso nº : 126.784
Acórdão nº : 202-16.587

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 04, 08
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Siage 94442

2º CC-MF
Fl.
662

Alega, ainda, a recorrente que a exclusão nas reedições posteriores da MP nº 2.037-24, de 1999, bem como do texto da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, implica a inserção das referidas operações no disposto no inciso II do art. 14, o qual trata sobre a isenção da Cofins das receitas da exportação de mercadorias para o exterior, estendido ao PIS pelo § 1º do mesmo artigo.

Considerando-se que a autuação alcançou o período de fevereiro de 1999 a junho de 2002 e a exclusão da expressão “da Zona Franca de Manaus” ocorreu na reedição publicada em 21 de dezembro de 2000 (art. 14 da MP nº 2.037-25, de 21/12/2000: § 2º *As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas: I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;*), entendo deva ser mantida a exigência contida sobre as vendas efetuadas no período de fevereiro de 1999 a 20 de dezembro de 2000.

Dessarte, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para excluir da base de cálculo apurada pelo Fisco as parcelas relativas às receitas de vendas efetuadas para Zona Franca de Manaus a partir de 21 de dezembro de 2000, negando provimento quanto ao período anterior e quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA