



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

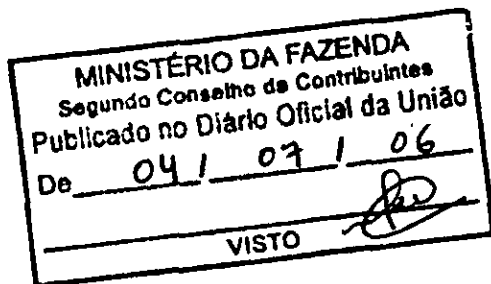
MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2ª CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Recorrente : BELGO BEKAERT ARAMES S/A
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG



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

A opção da pessoa jurídica pelo regime de competência para apuração das receitas financeiras decorrentes da variação cambial na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL impõe a observância do mesmo regime contábil na apuração das bases de cálculo da Cofins e do PIS.

Recurso negado.

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 negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Esteve presente ao julgamento o Dr. Armando Rodrigues Alves, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

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 Financiamento da Seguridade Social - Cofins por falta/insuficiência de recolhimento, no período de janeiro de 1999 a outubro de 2000, no valor total de R\$3.419.508,01, cuja ciência se deu em 13/06/2003.

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. 17/32, a autuação ocorreu em virtude da não inclusão na base de cálculo da contribuição, nos períodos acima identificados, de valores contabilizados a título de ressarcimento e pagamento de CPMF, de juros auferidos em razão de mútuo, das variações monetárias e cambiais ativas das obrigações, além de terem sido efetuadas, pelo contribuinte, outras exclusões de forma indevida. A apuração da Cofins encontra-se discriminada nos demonstrativos de fls. 67/78.

A empresa encontra-se discutindo judicialmente a aplicação da Lei nº 9.718/98, em relação à Cofins, por meio do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.002978-5, o qual teve a decisão de 1ª instância e a apreciação de recurso de apelação com exame de mérito contrários ao contribuinte. O processo foi remetido ao STJ após a interposição de recurso especial e recurso extraordinário.

O contribuinte indicou na DCTF, para os períodos de fevereiro a setembro de 1999, a suspensão da exigibilidade de parte do débito em razão da liminar obtida no Mandado de Segurança anteriormente citado, realizando depósitos judiciais que foram confirmados para os períodos de março a setembro de 1999. Porém, quanto ao período de fevereiro de 1999, a suspensão da exigibilidade do crédito não restou comprovada, tendo sido promovido o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário, no valor de R\$ 386.655,23.

Como enquadramento legal, foram citados: art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com 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 e reedições; arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.991/2000 e reedições, com as alterações das Medidas Provisórias nº 2.037/2000 e reedições e nº 2.158/2001 e reedições; e art. 90 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Irresignado, tendo sido cientificado em 13/06/2003 (fl. 09), o autuado apresentou, em 14/07/2003, acompanhadas dos documentos de fls. 242/682, as suas razões de defesa (fls. 229/241), 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 especifica 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 da Cofins, "como receitas ou despesas financeiras"

Em alguns períodos de apuração autuados (março, abril, novembro e dezembro de 1999 e junho de 2000), 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 a Cofins 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 (março e julho de 2000), 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, 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 monetária/cambial causou perda ou ganho para a empresa quando da efetiva liquidação do contrato de financiamento. Assim, só é passível 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. Nos contratos que apurou real ganho financeiro, promoveu o recolhimento da Cofins devida.

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, classificados pelo fisco como variações monetárias, 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.

Esclarece que o motivo de dois lançamentos a crédito nas contas 351600001 e 351700001, ocorridos em março de 1999, nos valores de R\$ 922.691,23 e R\$ 323.068,44, explicando que a Comissão de Valores Mobiliários, através da Deliberação nº 294, de 26 de março de 1999, permitiu que, para fins de elaboração das demonstrações financeiras, os valores de variação cambial decorrentes de financiamento de bens do ativo imobilizado fossem registrados no mesmo grupo contábil que lhes deu origem. Dessa forma, no mês de março, houve apenas o estorno dos valores lançados contra o resultado, creditando-se as contas de variação cambial passiva e debitando-se o valor do imobilizado, ou seja, mero ajuste contábil que não implicou ingresso de receita.

E

f



Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/10/2000

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.

A partir do período de apuração de fevereiro de 1999, a Cofins 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 inexistente 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 da Cofins 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."

Intimada a conhecer da decisão em 19/03/2004, a empresa, insurreta contra seus termos apresentou, em 16/04/2004, recurso voluntário a este E. Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissentir:

- a) consigna haver concordado em parte com a exigência fiscal, havendo procedido ao recolhimento das parcelas que considerou devidas;
- b) 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;
- c) 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;
- d) 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;
- e) 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cléuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

compõem o subgrupo apresentem resultados positivos, o expressivo valor negativo das variações cambiais ativas acabou por eliminar a base de cálculo da Cofins;

- f) 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;
- g) 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;
- h) esquadrinhando 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; e
- i) reafirma a necessidade da realização de perícia para demonstrar a inocorrência de recebimento das receitas, por tratar-se de mero ajuste contábil.

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

A título de esclarecimento, verifica-se a ocorrência de erro material praticado pelo servidor competente, ao informar que o recurso voluntário teria sido tempestivamente recepcionado em 16/07/2005 (fl. 750), quando, na verdade, foi recepcionado em 16/04/2005, conforme se pode concluir pela data aposta no referido recurso, conjugada com a data do despacho da autoridade fiscal de fl. 748 – 19/04/2005 –, bem como a própria data que o servidor responsável pôs na informação prestada acerca do aviso de recebimento – 20/05/2005.

A autoridade preparadora informa a efetivação do arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal, conforme fl. 750.

É o relatório.

C *J*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

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

Em síntese, 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 da Cofins, conforme consta da Certidão de Objeto e Pé (fl. 164).

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 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.

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 da Cofins, 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 da Cofins sobre a receita. O que não implicará concluir que a Cofins poderá ser exigida *"em relação a valores que não detém essa natureza (receita)"*.

Numa lógica inversa efetuada sob tal conclusão, se 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, de fl. 164, constata-se que o mandado de segurança foi proposto *"visando assegurar o direito da impetrante de recolher a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, sem as alterações previstas na Lei nº 9.718/98."* Alfim foi denegada a segurança, havendo o Tribunal Regional Federal da 4ª Região mantido a decisão *a quo*. Os autos acham-se na fase de recurso especial e extraordinário.

e *f*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Portanto, encontra-se a recorrente sujeita aos ditames da Lei nº 9.718/98, de vez que os recursos judiciais em curso possuem somente o efeito devolutivo, dependendo de manifestação expressa em sentido contrário do juízo *ad quem*.

Destarte, delimita-se a questão às interpretações díspares que a ela e à Medida Provisória nº 1.858-10/99 e seguintes, dão a autoridade administrativa e a recorrente.

Em decorrência, necessário se faz melhor avaliação da definitividade da decisão de instância *a quo*.

Pelo princípio da instrumentalidade das formas, apregoadado pela teoria geral do processo, conforme explicita 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 roborar.

Portanto, entendo que, afastada a definitividade da decisão recorrida e tendo a recorrente enfiado 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 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

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

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

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

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, pelo regime de competência como determina a norma original, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 passível de inclusão na base de cálculo o valor da variação monetária efetivamente realizada no período de apuração. Impõe-se a compreensão de que, mantido o regime de competência, somente para aquelas operações que tenham a variação monetária efetiva já determinada cabe a exclusão, a partir do mês de outubro, do valor excedente oferecido, anteriormente ou no próprio mês, à tributação.

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

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 ao 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 a 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-

JP *CV*



Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cleuza Takafuji
Secretaria de Segunda Câmara

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 pelo 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 existente 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 equidade 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.

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 juridicizada 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

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

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 24/11/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13603.001348/2003-28
Recurso nº : 126.782
Acórdão nº : 202-16.586

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 produtora de seus efeitos nesses termos.

Com tais considerações voto no sentido e afastar o caráter de definitividade da decisão recorrida e no mérito negar provimento.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA