



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

Processo n° 18471.001568/2006-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-01.550 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente EQUANT SERVICES BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/10/2003 a 31/01/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

COFINS. LEI Nº 9.718/98 (ALARGAMENTO DE BASE). INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O recente julgamento de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 pelo Supremo Tribunal Federal não pode ser ignorado pelo tribunal administrativo, devendo, inclusive, ser reconhecido e aplicado de ofício por qualquer autoridade administrativa a nulidade da norma, sob pena de enriquecimento ilícito.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 10.637/02 e Nº 10.833/03 - RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA

Por determinação legal e para fins de apuração da Cofins, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato. Optando pelo regime de competência, mensalmente ajusta-se a variação cambial ativa de cada contrato desde a data da contração, de modo a preservar a base de cálculo real da exação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: por unanimidade de votos, para excluir as outras receita da base da Cofins no regime não cumulativo e rejeitar a preliminar de nulidade; e pelo voto de

qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto às demais matérias. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas (relatora) e Gileno Gurjão Barreto. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

EDITADO EM: 15/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, José Evande Carvalho Araújo, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. 83/89 e 90/97) lavrados para o fim de exigir **(i)** Contribuição para o Programa de Integração Social - **PIS**, referente aos períodos de apuração de 01/2003 a 10/2003 a 01/2004 e 12/2004, no valor de R\$ 791.668,24 incluído principal, multa de ofício de 112,5% e juros de mora calculados até 31/10/2006 e **(ii)** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**, referente aos mesmos períodos de apuração, no valor de R\$ 1.841.423,21 incluído principal, multa de ofício de 112,5% e juros de mora calculados até 31/10/2006.

De acordo com o relatado na decisão de primeira instância administrativa, que passo a reproduzir ante a veracidade dos fatos:

“Nos Termos de Verificação Fiscal de fls. 83 a 85 e 90 a 92, a autoridade lançadora registra que:

a) A empresa deixou de recolher e de declarar em DCTF as contribuições para o PIS e a COFINS relativas aos meses de janeiro, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004 e janeiro e dezembro de 2004, nos valores relacionados no Termo e conforme demonstrativos de fls. 71/74;

b) O contribuinte optou pelo regime de competência no reconhecimento das variações cambiais ativas nos anos-calendário de 2003 e 2004;

c) Intimado, o contribuinte deixou de justificar as diferenças entre as bases de cálculo por ele informadas, conforme

"Demonstrativos de Apuração do PIS e da COFINS" e as bases de cálculo apuradas pela fiscalização através do Livro Razão;

d) A empresa deixou de declarar em DCTF e de comprovar o recolhimento de parte do PIS e da COFINS dos meses de outubro e novembro de 2003 e janeiro de 2004, conforme demonstrativos constantes do Termo, cujos valores foram extraídos do Livro Razão, nas contas 2.1.02.03 — PIS e 2.1.02.04— COFINS;

e) **A empresa foi intimada a comprovar as diferenças e não apresentou qualquer resposta, sujeitando-se ao agravamento da multa de ofício prevista no art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96.**

O enquadramento legal citado nos Autos de Infração foi: PIS - arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 26 e 51 do Decreto 4.524/02 e COFINS - arts. 2º, inciso II, e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto 4.524/02. A base legal da multa de ofício e dos juros de mora exigidos consta em fls. 89 e 97.

Após tomar ciência das autuações em 30/11/2006 (fls. 86 e 93), a empresa autuada, inconformada, apresentou a impugnação de fls. 122 a 138 em 29/12/2006 alegando, em síntese que:

a) Um dos motivos que dificultaram a apresentação de alguns documentos solicitados pelo fiscal autuante deve-se ao fato de que o arquivo morto da Impugnante estava sendo reorganizado e a localização de determinados documentos que ainda não haviam sido catalogados tornou-se tarefa de difícil execução;

b) Como bem salientado pelo fiscal autuante, a troca da funcionária designada para atender a fiscalização, por motivos alheios à vontade da Impugnante, também dificultou a apresentação dos documentos solicitados;

c) Para afastar qualquer dúvida quanto à propriedade dos registros contábeis e fiscais, requer seja efetuada perícia para comprovar a manutenção em boa ordem dos documentos fiscais e comerciais relativos aos valores indicados na Ficha 39 A da DIPJ ano calendário 2002, as despesas operacionais registradas em 2002 e as fichas patrimoniais que identificam os bens depreciados;

d) Não pode prosperar o entendimento da fiscalização no sentido de que a Impugnante teria omitido receitas ao não comprovar os saldos das contas indicadas nos itens 13, 15 e 16 do Termo de Verificação Fiscal;

e) Apenas nos casos especificados em lei os agentes fiscais estão autorizados a desclassificar a escrita do contribuinte e proceder ao arbitramento dos resultados. No caso concreto, o autuante arbitrou os resultados para o ano de 2002 pelo fato de a Impugnante não ter tido tempo hábil para comprovar a existência de diversos saldos nas contas relacionadas no item 13 do auto de infração;

f) A fiscalização também se equivocou ao deixar de considerar exclusões de despesas operacionais e de parcelas que não representam renda e/ou lucro da empresa;

g) Um dos princípios norteadores da atividade administrativa de lançamento consiste no princípio da verdade material, segundo o qual cabe ao fisco apurar a essência dos fatos ocorridos para concluir pela tributação ou não no caso concreto;

h) No tópico relativo ao "passivo fictício", a fiscalização considerou que os pagamentos efetuados a diversos fornecedores e a título de despesas operacionais configurariam omissão de receita, devendo integrar a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Destarte, o que se fez não foi a aplicação de uma presunção, mas a utilização de mero indicio como meio de prova da ocorrência do fato gerador;

i) Está sendo exigido pagamento de tributo e imposta penalidade sobre valores que não refletem a verdade material, regra basilar do lançamento tributário;

j) Por carente de respaldo fático e legal, o que será comprovado com a realização de perícia, impõe-se reconhecer que o auto de infração é nulo de pleno direito, não podendo prosperar e gerar qualquer efeito;

k) A aplicação da multa de 112,5% evidencia-se completamente confiscatória e violadora dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade;

l) No caso específico da norma de aplicação da pena de 112,5% do imposto supostamente devido, em razão da simples não prestação de esclarecimentos a contendo do autor do procedimento, não pode o intérprete desconsiderar a diretriz fixada no art. 112 do CTN;

m) A inobservância de mera obrigação acessória alegadamente não atendida pela Impugnante, não autoriza a aplicação da pena em que se pautou o autuante, sendo esta desproporcional;

n) Requer a realização de perícia. Nomeia perito e formula quesitos;

o) Por fim, requer seja declarado insubsistente e infundado o auto de infração e, em decorrência, determinado o cancelamento dos respectivos lançamentos tributários."

Após analisar as razões apresentadas, a 5ª Turma da DRJ/RJOII proferiu acórdão nº 13-24.672, que restou da seguinte forma ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/10/2003 a 31/01/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitivo o crédito tributário que não tenha sido expressamente contestado pelo impugnante.

MULTA AGRAVADA.

Não é cabível a imposição de multa agravada de 112,5% quando os documentos disponibilizados pelo contribuinte permitiram à fiscalização a apuração do montante devido e das diferenças exigidas de ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá o pedido de perícia que considerar prescindível ou impraticável, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.”

Em resumo, os julgadores administrativos de primeira instância esclareceram que a matéria de mérito alegada aplicava-se apenas aos outros autos lançados (IRPJ/CSL) e que no tocante à discussão acerca da multa, assiste razão à Recorrente posto que todos os documentos foram devidamente disponibilizados e a fiscalização atendida, sem que houvesse qualquer impedimento ou retardo da fiscalização¹. Registra-se que o auto de infração foi lavrado em virtude da divergência entre valor declarado e o contabilizado.

Irresignada, a Recorrente interpôs o competente recurso voluntário (fls. 219/243) por meio do qual alegou: **(i)** a nulidade da decisão, uma vez que o contribuinte não teria recebido a fl. 4 da decisão; **(ii)** pela mesma razão, alega o cerceamento de defesa; no mérito **(iii)** alegou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo trazido pela Lei nº 9.718/98, no período cumulativo e **(iv)** a impossibilidade de exigência do PIS e COFINS sobre mera expectativa de receita, pois, com isso está-se exigido tributo antes mesmo da ocorrência do seu efetivo fato gerador.

É o relatório.

Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, em relação às preliminares argüidas, de nulidade e cerceamento de defesa, mister esclarecer que, em virtude da extensa defesa de 25 páginas, bem como das alegações tratarem de toda a matéria em discussão, entendo que não houve prejuízo à parte, razão pela qual nego provimento ao pleito da Recorrente neste particular e adentro ao mérito da discussão.

Conforme relatado, são dois autos de infração (PIS e COFINS), que abrangem o período cumulativo (Lei nº 9.718/98) e não cumulativo (Lei nº 10.637/02 e 10.833/03). Em decorrência dos períodos serem distintos, são duas as alegações constantes no recurso voluntário: **(i)** ilegalidade da Lei nº 9.718/98 que promoveu o alargamento da base de

¹Penalidade prevista no § 2.º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

cálculo das contribuições e (ii) impossibilidade de exigência do PIS e COFINS sobre expectativa de receita.

PERÍODO CUMULATIVO

No que se refere à Lei nº 9.718/98, a principal matéria em discussão refere-se à constitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins (período de 01/2003 a 10/2003), trazido pela Lei nº 9.718/98.

De acordo com o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as matérias já definitivamente julgadas pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, podem ser conhecidas pelos tribunais administrativos, mesmo que sejam matéria de ordem constitucional.

Neste sentido, é de domínio público que “ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), **o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98**, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal, redação esta anterior a EC nº 20/98” (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/06, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 16/06/06, pág. 17 EMENT VOL-02237-03 PP-00481; Ac. da 1ª Turma do STF nos Emb. Dec. no RE nº 368.468-PR, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23-06-2006, pág. 52 EMENT VOL-02238-03 PP-00428; Ac. da 1ª Turma nos Emb. Dec. no RE nº 410.691-MG, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23/06/2006, pág. 52, EMENT VOL-02238-03 PP-00538).

Parafraseando o Conselheiro Fernando Lobo D’Eça, que inicialmente trouxe, a esta Câmara, o entendimento da possibilidade de aplicação pelos tribunais administrativos de decisão do pleno do STF, cito:

*“Por seu turno, analisando os efeitos reflexos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 sobre os lançamentos fiscais, o E. STJ recentemente esclareceu que “a inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito” e, “**embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05).**”*

Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação. Conseqüentemente, a base de cálculo das referidas contribuições continua sendo a definida pela legislação anterior, nomeadamente a LC 70/91 (art. 2º), por decorrência da qual o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RESP nº 828.106-SP, Reg. nº 200600690920, em sessão de 02/05/06, Rel.

Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 15/05/06, pág. 186)

Consubstanciando atividade essencialmente realizadora do Direito, inteiramente vinculada e subordinada ao princípio da legalidade do tributo (art. 150, inc. I da CF/88; arts. 97 e 142 do CTN), a atividade administrativa do lançamento tributário necessariamente há de conformar-se com a Constituição e com a interpretação que lhe empresta a Suprema Corte, só podendo se efetivar nas condições e sob os pressupostos estipulados em lei válida, donde decorre que ante a formal declaração de inconstitucionalidade ou invalidade da lei pela Suprema Corte, deslegitimam-se todos os lançamentos fundados nas referidas disposição e base de cálculo inconstitucionais (§ 1º do art. 3º da Lei 9.718/98); em suma, são ilegítimos todos os lançamentos que refugiam às base de cálculos do COFINS e PIS/PASEP adotadas pela legislação anterior e ao conceito de faturamento em sentido estrito por ela adotado e equivalente à receita bruta decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza.” (destaquei)

Desta feita e uma vez que no período de 01/2003 a 10/2003, enquanto vigente a Lei nº 9.718/98, houve autuação de COFINS, reformo a decisão de primeira instância para fim de excluir os valores referentes às outras receitas.

PERÍODO NÃO CUMULATIVO

Outro argumento que deve ser analisado refere-se à tributação das variações cambiais no regime não cumulativo.

Neste caso, os lançamentos de PIS e Cofins relativos às demais competências fundamentam-se nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as quais estabeleceram, respectivamente, a incidência não cumulativa das contribuições tendo por base de cálculo a totalidade de receitas – base esta admitida pela Constituição Federal, quando da edição daqueles diplomas legais. De todo modo, em relação a estas competências o lançamento referente os resultado das variações cambiais não pode prosperar.

Isso porque **a incidência do PIS e da COFINS sobre tais variações somente poderia ocorrer no momento em que há a liquidação do contrato** – o que, no presente caso, não ocorreu e, portanto, injustificada a constituição do crédito tributário. Procedimento inverso significaria **tributar-se expectativa de receita.**

O ordenamento jurídico é um sistema ordenado de normas e deve ser analisado em conjunto de forma sistêmica e harmoniosa. É fato que à época não havia exceção específica da legislação ordinária que trata sobre as contribuições ao PIS e COFINS para dedução de variações passivas. Todavia, apesar de a legislação exigir que as variações monetárias, em função da taxa de câmbio, sejam consideradas receitas, não imputa o momento em que estas receitas devem ser contabilizadas.

Neste sentido, pode-se dizer que é razoável – e de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro - se interpretar que a apuração da receita cambial deverá ser realizada no momento em que estiver findo o contrato cambial, ou seja, quando este for liquidado. Até

porque, **antes deste momento, não há que se falar em efetivo ganho, mas de expectativa de ganho financeiro.**

E expectativa de receita, a meu ver, não é, ainda, receita, sendo certo que este conceito de expectativa não está legalmente aceito ou presumido para fim de incidência de PIS e COFINS. Uma vez que não se encontra a definição desta possibilidade, devem ser aplicadas as regras gerais, para o fim de alcançar-se o conceito adequado e a correta interpretação dos termos legais.

Nesta intenção aplico ao presente caso o artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

A situação de fato que gerou a “receita financeira” no caso em apreço apenas ocorrerá com a liquidação do contrato de câmbio, antes deste momento não há base de cálculo para a incidência da alíquota prevista na regra matriz da incidência tributária.

O E. Superior Tribunal de Justiça também defende este entendimento em sua jurisprudência:

“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – VARIACÕES CAMBIAIS CONSIDERADAS COMO RENDA ANTES DO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO – MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

O Imposto de Renda só incide sobre os ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídos na receita e na apuração do lucro real obtido.

Recurso improvido. (Recurso Especial n. 320455-RJ, de 7.6.2001, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ) ”

Neste sentido impera citar o brilhante voto proferido pelo D. Conselheiro Fernando Luis da Gama Lobo D’Eça, *in verbis*:

“(…) a Jurisprudência do E. STJ já proclamou que a inexigibilidade do PIS e da COFINS, decorrente da variação cambial dos contratos de mútuo, firmados em moeda estrangeira, antes de sua liquidação, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

‘TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS E PIS. CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA (DÓLAR). INCIDÊNCIA NO MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO, OPORTUNIDADE EM QUE DEVERÁ SER

VERIFICADA A VARIAÇÃO CAMBIAL. OFENSA AO ART. 535, II, DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

1. Cuidam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por DEL MONTE FRESH TRADE COMPANY BRASIL LTDA. contra ato a ser praticado pelo Delegado da Receita Federal em Fortaleza no sentido de exigir-lhe a COFINS e o PIS sobre a variação cambial decorrente de contratos de empréstimos firmados em moeda estrangeira. A sentença denegou a segurança. A autora interpôs apelação e o TRF deu-lhe provimento, reconhecendo que, embora a variação cambial integre o conceito de receita, o que comporta a incidência da COFINS e do PIS, não é razoável entender que se possa tributar a expectativa de receita, pois, enquanto não liquidada a obrigação contraída, não se pode apurar a existência de saldo positivo no caixa da empresa. Recurso especial da Fazenda Nacional, pela alínea "a", apontando violação dos arts. 535, II, do CPC, 2º e 9º da Lei 9.718/98 e 1º da Lei 10.637/02. Sustenta, em suma: a) anulação do acórdão por ofensa ao art. 535, II, do CPC, por haver deixado de se manifestar acerca da aplicação dos arts. 2º e 9º da Lei 9.718/98 e 1º da Lei 10.637/02; b) todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica devem ser consideradas quando da determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS; c) por expressa determinação legal, art. 9º da Lei 9.718/98, as variações monetárias em função da taxa de câmbio deverão ser consideradas como receitas.

2. Não se constata infringência do art. 535, II, do CPC se o Tribunal de segundo grau aprecia todos os pontos nucleares para a decisão da causa, fundamentando a entrega da prestação jurisdicional. Não há necessidade de se rebater individualmente todas alegações das partes nem se pronunciar especificamente sobre cada um dos dispositivos legais listados nas peças processuais se já encontrou fundamentos suficientes para embasar a conclusão. In casu, verifica-se que o cerne da controvérsia, quanto ao momento da incidência da COFINS e do PIS sobre variações cambiais decorrentes de contratos pactuados em moeda estrangeira, foi efetivamente analisado, não se cogitando na hipótese de ser anulado o aresto proferido.

3. A matéria já foi objeto de discussão nesta Casa Julgadora, culminando-se com o entendimento firmado na linha de que a exigibilidade do PIS e da COFINS, decorrente da variação cambial dos contratos de mútuo, firmados em moeda estrangeira, só ocorre por ocasião de sua liquidação. Precedentes: REsp 640.069/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 08/11/04; REsp 872.492/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 14/12/06.

4. Recurso especial não-provido.' (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 898.372-CE, Reg. nº 2006/0239556-6, em

sessão de 03/05/07, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 28/05/07 p. 299 - destacamos)

Realmente, do v. aresto retro mencionado, resulta claro que, embora as variações cambiais dos contratos de mútuo em moeda estrangeira possam, em tese, integrar o conceito de “receita” (base de cálculo tributável pela contribuição do PIS), o fato gerador da respectiva obrigação tributária somente se considera ocorrido com a liquidação total do contrato em moeda estrangeira (art. 116, inc. I do CTN), vez que não é lícito tributar a mera expectativa de receitas que, por não se terem ainda incorporado definitivamente ao patrimônio do contribuinte, somente podem ser definitivamente aferidas após a liquidação total das obrigações objeto do contrato externo, quando então se pode apurar a existência (ou não) de eventual receita residual, a título de variação cambial, então tributável pela contribuição ao PIS.” – destaquei.

Desta forma, por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário apresentado, uma vez que presentes os pressupostos de admissibilidade, para o fim de NEGAR PROVIMENTO à preliminar suscitada e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário concluindo (i) pela redução da base de cálculo auçada da COFINS no período de 01/01/2003 à 30/10/2003; retirando os valores referentes à outras receitas diversas ao faturamento; bem como (ii) pelo cancelamento do lançamento de PIS e Cofins sobre receitas cambiais nos demais períodos, pois a alegada “receita” a que o contribuinte teria direito não foi auferida no período (ausência de fato gerador da contribuição), em vista dos contratos não terem sido liquidados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro **WALBER JOSÉ DA SILVA**, Redator Designado.

Adoto e ratifico o voto da Ilustre Conselheira Relatora, exceto quanto à tributação, no regime de não cumulatividade, da receita de variação cambial ativa, pelas razões de fato e de direito que passo a expor.

Antes de adentrar no mérito da lide, cabe registrar que as bases de cálculo do PIS e da Cofins apuradas nos autos de infração não foram objeto de impugnação e sobre elas não há litígio, conforme se constata pelo conteúdo da impugnação, devidamente registrado no acórdão recorrido.

Mesmo não tendo sido objeto de impugnação, acompanho a ilustre relatora quanto à exclusão das outras receitas da base de cálculo da Cofins cumulativa (Lei

Complementar nº 70/91), a teor da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, pelo STF.

Quanto à inclusão da receita de variação cambial ativa na base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativas, mesmo estando a matéria perempta, passo à sua análise em homenagem ao princípio da verdade material.

Toda receita de uma empresa afeta positivamente o seu patrimônio e não se confunde com mera expectativa de receita. A primeira **deve** ser levada a registro na contabilidade de forma definitiva e a segunda **pode** ser levada a registro na contabilidade em um período (mês-calendário) e ser desfeita no período (mês-calendário) seguinte, por não se concretizar.

A variação cambial ativa, ocorrida antes da liquidação do contrato, é uma receita pendente de evento futuro e incerto: a taxa de câmbio no dia da liquidação do contrato. Ela não se confunde com aplicações financeiras de risco, inclusive as atreladas a moedas estrangeiras, que em um período pode dar lucro (receita) e em outro incorrer em prejuízo (despesa).

O artigo 9º da Lei nº 9.718/98 estabeleceu a equiparação das variações cambiais (ativas e passivas) a receitas e despesas financeiras, inclusive para fins de cálculo do PIS e da Cofins.

*“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 não ter estabelecido, expressamente, o momento em que as variações cambiais deveriam ser consideradas como receitas ou despesas financeiras, este dispositivo legal criou a possibilidade de diversas interpretações sobre este momento: na data da contratação, a cada variação da taxa de câmbio, no último dia de cada mês, na data da liquidação do contrato, etc., etc., etc.

Posteriormente, o momento em que as variações cambiais são consideradas receitas ou despesas financeiras foi fixado pelo artigo 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26/10/1999 (MP nº 2.158-35, de 2001): **quando da liquidação da correspondente operação.**
Verbis:

*“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.***

O art. 31 dessa mesma Medida Provisória autorizou, na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, a **exclusão** da parcela da receita de variação cambial, submetida

à tributação pelo regime de competência em 1999, excedente ao valor da variação cambial **efetivamente realizada**. *Verbis*:

*Art.31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser **excluída** a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, **segundo o regime de competência**, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, **excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada**, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.*

Já não há mais dúvidas sobre o momento em que a receita de variação cambial deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins: **na data da liquidação da operação**. Ou seja, o regime legal de tributação destas receitas é quando da sua realização. Em outras palavras: **regime de caixa**.

Também não há dúvidas de que a receita de variação cambial tributada pelo PIS e pela Cofins é **aquela ocorrida entre a data da contratação da operação e a data de sua liquidação**, ou seja, a apurada na data da liquidação da operação. Variações cambiais ocorridas entre estas duas datas, em face da flutuação da taxa de câmbio, não afetam o valor da base de cálculo do PIS e da Cofins e nem, evidentemente, o valor devido dessas contribuições.

Até aqui podíamos afirmar que a receita de variação cambial ocorrida **antes** da liquidação da operação/contrato **não deve e não pode ser** incluída na base de cálculo do PIS e da Cofins. O regime legal de tributação dessas receitas (pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) é o regime de caixa. Não há exceções.

Ocorre que, posteriormente, por meio da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11/02/2000, foi acrescido ao artigo 30, acima transcrito, três parágrafos, quais sejam:

“§ 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 subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”

Com esta alteração, e por opção do contribuinte, a receita de variação cambial ocorrida antes da liquidação do contrato **poderá ser considerada** na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, segundo regime de competência, mesmo não sendo, ainda, considerada receita financeira. A condição é que esta opção seja feita para o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conjuntamente. **Basta utilizar o regime de competência para uma destas exações para alcançar as demais. É opção do contribuinte.**

No caso em tela, fez a recorrente a opção pelo regime de competência para tributar o IRPJ e a CSLL e, conseqüentemente, para tributar o PIS e a Cofins.

Pela sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, as receitas mensais de variação cambial ativa e as despesas mensais de variação cambial passiva geram, respectivamente, débito e crédito das exações resultando tributado, na data da liquidação do contrato, apenas e tão somente a receita de variação cambial efetivamente auferida e equiparada legalmente a receita financeira. Havendo despesa de variação cambial ao final do contrato, esta gera um crédito a favor do contribuinte.

Portanto, à mingua de autorização nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (e alterações posteriores) para excluir a receita de variação cambial ativa da base de cálculo do PIS e da Cofins, é que entendo que não merece reforma a decisão recorrida, neste particular, cujos fundamentos adoto integralmente.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999², adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação da Cofins cumulativa (Lei Complementar nº 70/91) as outras receitas acrescidas à base de cálculo da exação pela Lei nº 9.718/98.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.