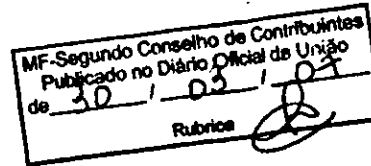




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

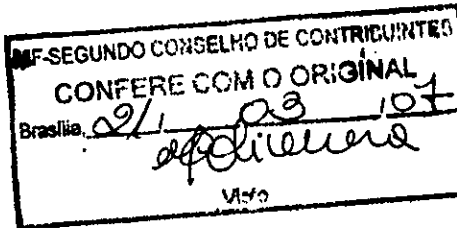
Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



Recorrente : MACAL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ-II no Rio de Janeiro-RJ

NORMAS PROCESSUAIS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. Alegações de inconstitucionalidade, incluindo suposto caráter confiscatório da multa de ofício, constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.



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

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MACAL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: I) em rejeitar a decadência. Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig, que a acolhia em parte nos termos do art. 173, I, do CTN; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig, que dava provimento parcial para se adotar o regime de caixa no tocante à variação cambial, e Dalton




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

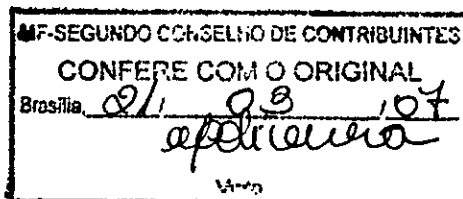
Cesar Cordeiro de Miranda, que dava provimento por interpretar que a Lei nº 9.718/98 ofende o art. 110 do CTN.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.


Antonio Bezerra Neto
Presidente

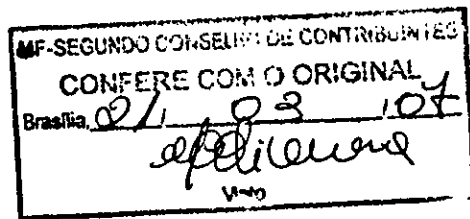

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Roberto Velloso (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Odassi Guerzoni Filho e Eric Moraes de Castro e Silva.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.
Ecda/eaal





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

Recorrente : MACAL INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 29/33, com ciência em 29/10/2004, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 03/1999, 04/1999, 11/1999, 12/1999, 02/2000, 03/2000, 06/2000 e 07/2000, no valor total de R\$ 18.555.988,70, incluindo juros de mora e multa de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância (fls. 256/261, vol. II):

Na Descrição dos Fatos (fls. 30), a autoridade fiscal atuante esclarece que ocorreu falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sendo o valor apurado, conforme relatório Termo de Constatação Fiscal (fls.23), onde consta que:

1) o contribuinte não incluiu nas bases de cálculo utilizadas para apuração das contribuições para o PIS e a COFINS, os valores das variações cambiais ativas decorrentes de mútuos passivos, nos períodos de apuração de março, abril, novembro e dezembro do ano-calendário de 1999 e fevereiro, março, junho e julho do ano-calendário de 2000, quando o dólar americano, moeda representativa da dívida registrada no passivo, sofreu desvalorização em relação ao real;

2) deduziu, indevidamente, das bases de cálculo utilizadas para apuração das contribuições para o PIS e a COFINS, os valores das variações cambiais passivas decorrentes de mútuos ativos, nos períodos de apuração de março e abril do ano-calendário de 1999, quando o dólar americano, moeda representativa dos empréstimos efetuados pelo contribuinte, sofreu desvalorização em relação ao real;

3) A exclusão das receitas cambiais das bases de cálculo do PIS e da COFINS não pode ser um ato isolado. É necessário também que as variações cambiais, ativas ou passivas, sejam excluídas (ativas) ou adicionadas (passivas), quando da determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o que no presente caso não ocorreu;

4) em consequência, sujeita-se o contribuinte à tributação dos valores apurados nos demonstrativos de fls.26/28, que irão compor as bases de cálculo para apuração do PIS e da COFINS devidos naqueles meses.

O enquadramento legal : arts. 1º, 2º e 3º da Lei Complementar 70/91, arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

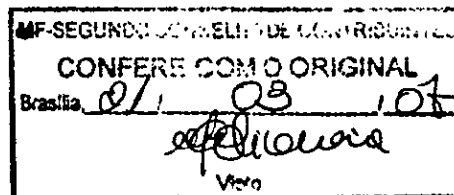
Irresignado com o lançamento consubstanciado no Auto de Infração supramencionado, o interessado apresentou a petição impugnatória de fls.40/63, alegando que:

1) Os créditos tributários referentes aos meses de março e abril de 1999 não mais podem ser exigidos, eis que já havia terminado o prazo decadencial de cinco anos para sua constituição;



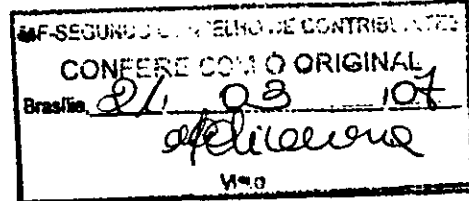
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



2ª CC-MF
Fl. _____

- 2) O Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, § 4º, prevê prazo decadencial de cinco anos, contados do fato gerador, para fins de lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação;
- 3) É inequívoco que a COFINS é tributo lançado por homologação, fato corroborado pela doutrina. Neste sentido, cumpre salientar que o termo final para se determinar a fluência ou não do prazo decadencial é o dia em que o contribuinte é cientificado do lançamento de ofício, isto é, da lavratura do Auto de Infração;
- 4) No caso em questão, os impugnantes foram cientificados em 29/10/2004 do lançamento contra a MACAL, relativo a fatos geradores ocorridos nos meses de março, abril, novembro e dezembro de 1999 e fevereiro, março, junho e julho de 2000;
- 5) Nos termos do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, tendo sido o lançamento realizado em outubro de 2004, ele só poderia atingir fatos geradores ocorridos até outubro de 1999. Quantos aos fatos anteriores a esta data, operou-se a decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário;
- 6) Este entendimento encontra respaldo na jurisprudência já pacificada do Conselho de Contribuintes, que vem entendendo que a COFINS é lançada por homologação, sendo o termo inicial do prazo decadencial a data da ocorrência do fato gerador;
- 7) A Fazenda Pública tinha o prazo de cinco anos para homologar os recolhimentos efetuados pela MACAL, ou efetuar o lançamento de ofício de quaisquer diferenças eventualmente devidas. Ocorre, contudo, que o Auto de Infração, lavrado em 29.10.2004, acabou exigindo o pagamento de valores que já haviam sido tacitamente homologados pela Fazenda Pública, em virtude de os mencionados cinco anos já terem transcorridos;
- 8) Assim sendo, impõe-se a exclusão do presente Auto de Infração, dos valores referentes aos meses de março e abril de 1999, pois estão inegavelmente extintos, por força da homologação tácita a que se refere o artigo 150, § 4º do CTN;
- 9) Como se sabe, a base de cálculo da COFINS era definida pela Lei Complementar nº 70/91 como "faturamento", constituído pela receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Na vigência desta Lei, as receitas financeiras não eram tributadas pela COFINS, uma vez que estas não estavam incluídas no fato gerador do tributo, definido pelo referido diploma legal;
- 10) A partir de 01/02/1999, entrou em vigor o artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que alargou a base de cálculo tanto da contribuição ao PIS quanto da COFINS através da criação de um novo conceito para o faturamento, incluindo-se aí todas as receitas auferidas, inclusive as financeiras;
- 11) Tendo em vista que o termo "faturamento" é um instituto de Direito Privado, muito utilizado principalmente no âmbito do Direito Comercial e, levando-se em consideração que a definição de conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias não pode ser alterado pelo legislador infraconstitucional para fins de tributação, consoante o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, o artigo 3º da Lei nº 9.718/98 demonstra-se ilegal ao tentar alargar o conceito de faturamento para abranger outras receitas;
- 12) Esse entendimento, já pacificado pela doutrina pátria, vem sendo adotado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a ilegalidade da alteração do conceito de faturamento pela Lei nº 9.718/98, em razão da ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional;



Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

13) Ademais, tendo em vista que o artigo 195, inciso I, alínea "b" da Constituição Federal estabeleceu o faturamento como base de cálculo das referidas contribuições, com a ampliação do conceito de faturamento foi alterado um dos aspectos da regra matriz de incidência das exações, dando nascimento a uma nova contribuição, instituída por meio de uma lei ordinária;

14) Note-se que o Supremo Tribunal Federal tem atribuído efeito suspensivo aos recursos extraordinários que versam sobre a questão. São inúmeras decisões proferidas em favor dos contribuintes para suspender a exigibilidade da contribuição nos moldes da Lei nº 9.718/98;

15) Desse modo, considerando-se a flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS perpetrada pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98, as receitas financeiras não integram o faturamento da empresa e, por conseguinte, não se sujeitam à incidência da COFINS;

16) Diversamente do que pretende a fiscalização no presente auto de infração, não há incidência da COFINS sobre expectativas de receita de variação cambial casualmente escrituradas em razão da oscilação do valor do dólar americano sobre direitos e obrigações;

17) Apenas se considera auferida receita de variação cambial quando a obrigação contraída em moeda estrangeira é liquidada por valor em reais inferior ao contratado, ou quando ativos são liquidados em valor superior em reais. Isso porque, em razão das oscilações da cotação do dólar, as operações efetuadas em moeda estrangeira têm seu valor "alterado" diversas vezes para mais, ou para menos, até a sua efetiva liquidação;

18) No presente caso, em momento nenhum as obrigações da MACAL chegaram, em reais, a valor inferior ao originalmente contratado. O que ocorreu foi tão somente a esporádica redução do acréscimo das dívidas causado pela indexação em dólares;

19) Conforme dispõe o artigo 3º da Lei nº 9.718/98, somente aquilo que caracterizar receitas auferidas poderá ser tributado pelas contribuições em questão;

20) Os valores relativos à variação cambial de operações de moeda estrangeira não liquidadas não refletem um efetivo ingresso de recursos no patrimônio da empresa, e, portanto, não podem ser caracterizados como receitas auferidas, nos moldes da legislação de regência do PIS e da COFINS;

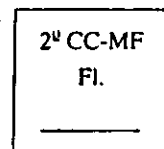
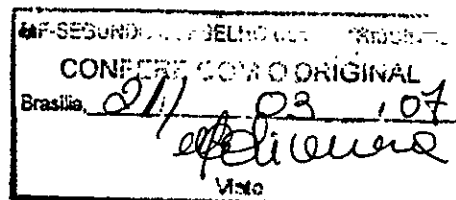
21) O conceito de "receita auferida" é pacificamente definido pela doutrina como as quantias efetivamente apuradas, recebidas ou arrecadadas pelas sociedades, que venham a integrar o seu patrimônio. Trata-se, portanto, do elemento novo e positivo do patrimônio de alguém. Ou seja, a cada receita equivalerá um efetivo aumento nos ativos da pessoa jurídica ou uma efetiva redução dos passivos. Receita necessariamente equivale a um ganho. E este ganho é invariavelmente caracterizado por um ingresso de recursos no patrimônio das empresas de forma definitiva;

22) Aliás, essa questão foi recentemente debatida pelos Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, onde se concluiu que o termo receita deve estar, necessariamente, ligado ao acréscimo do patrimônio da pessoa, como uma entrada sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo;

23) Valores não recebidos efetivamente (como ocorre no presente caso) jamais podem ser considerados receitas e, portanto, não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS em hipótese alguma, isto é, independentemente do regime adotado



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

pela sociedade para o reconhecimento de receitas para fins de apuração da base de cálculo de outros tributos;

24) As receitas decorrentes da variação da taxa de câmbio registradas na contabilidade das empresas são receitas fictícias, ocasionadas pelas oscilações registradas na cotação do dólar e não pelo ingresso definitivo de recursos no patrimônio da pessoa jurídica, razão pela qual tais receitas não podem ser consideradas tributáveis;

25) Os valores em questão refletem mera expectativa de direito não definitivamente constituído. Para que se configurem efetivamente como receitas é necessária a liquidação da operação. Até lá, não se pode falar em "receita auferida", fato gerador das contribuições ao PIS e à COFINS estabelecido pela legislação, inclusive com manifestação neste sentido pelo Superior Tribunal de Justiça de que não configura receita tributável a variação cambial em operações contratadas em moeda norte-americana;

26) Logo, a contribuinte somente poderá considerar que apurou efetivamente uma receita tributável para fins de COFINS, se no momento da liquidação da obrigação (passivo), a cotação do dólar for inferior à registrada na data da contratação, ou, se no momento do recebimento dos valores/direitos (ativos), a cotação do dólar estiver superior àquela registrada na data da contratação;

27) Inclusive, verificando a necessidade de explicação das normas acerca da incidência da COFINS sobre receitas de variação cambial e do regime contábil a ser adotado, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 147/02 que, no parágrafo 1º do seu artigo 13, determina que os contribuintes que tiverem obrigações assumidas sujeitas a variações monetárias deverão apurar o PIS e a COFINS quando da liquidação da correspondente obrigação, ou seja, sob o regime de caixa;

28) Ainda com o mesma intenção foi editado o Decreto nº 4.524/02, que manteve o disposto na Instrução Normativa supramencionada;

29) Ou seja, a própria Secretaria da Receita Federal e o Governo Federal admitem a impropriedade existente na aplicação do regime de competência para apuração das contribuições sobre operações vinculadas ao dólar, sob pena de tributar-se o que não é receita, confirmando o entendimento dos Impugnantes;

30) A despeito de estas normas serem posteriores ao fato gerador discutido no presente lançamento, elas lhe são perfeitamente aplicáveis. Isto porque a instrução normativa e o decreto são apenas normas complementares. Isto é, não podem inovar ou criar direito, mas, tão somente, têm a função, respectivamente, de interpretar e regulamentar as normas previstas na legislação, com o intuito de auxiliar os contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias e as autoridades administrativas na fiscalização de tais obrigações;

31) Com efeito, a situação de grande flutuação e extrema instabilidade cambial existente no Brasil gera uma consequência particularmente perversa, que são as múltiplas incidências sobre o mesmo fato econômico, que é o virtual ganho ou expectativa de ganho decorrente da variação cambial positiva;

32) No sobe-e-desce da moeda, a mesma expectativa de ganho é tributada diversas vezes, o que se dá de forma mais intensa na proporção do aumento das oscilações. Ou seja, quanto menor o controle do País sobre a sua moeda, maior a carga tributária de COFINS e PIS, que não pode ser compensada na liquidação do empréstimo, quando se



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO	ELABORADO POR CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 21/03/01	
<i>[Assinatura]</i>	
Visto	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

souber qual foi a real valorização cambial, na medida em que a legislação dessas contribuições não prevê mecanismos aptos para tal;

33) Dessa forma, a já inconstitucional e ilegal incidência das contribuições sobre uma mera expectativa de receita, soma-se uma desarrazoada incidência múltipla sobre essas expectativas de receitas, de modo a se potencializar, em virtude da dinâmica das flutuações cambiais, os efeitos tributários perversos decorrentes do regime fiscal ora combatido, caracterizando o bis in idem vedado pelo Direito Tributário pátrio;

34) Portanto, resta demonstrado que, à luz da legislação de regência da COFINS, nenhum fato gerador deixou de ser incluído na base de cálculo recolhido pela contribuinte;

35) Por fim, como mencionado, o próprio Poder Público Federal ciente das distorções causadas por essas inusitadas flutuações da taxa de câmbio no ano calendário 1999, fez alterar em 26 de outubro de 1999, a redação da 10ª reedição da Medida Provisória nº 1.858 (atual Medida Provisória nº 2.158 – 35), admitindo a impossibilidade de se tributar o que não é receita para permitir a exclusão dos resultados positivos da variação cambial em relação ao ano-calendário 1999;

36) É fato que o Poder Público admitiu, sem dúvidas, que não se poderia tributar as expectativas de receitas dos contribuintes em razão da variação monetária, uma vez que, conforme já se comprovou, não se tratam de receitas de fato, mas meras receitas fictícias;

37) Em síntese, tal dispositivo permitiu, excepcionalmente em relação ao ano-calendário de 1999, a adoção para as receitas decorrentes de variação cambial do regime de caixa para a apuração das bases de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, que via de regra, devem seguir apurados segundo o regime de competência;

38) Portanto, também por esse motivo demonstra-se absolutamente improcedente a autuação ora combatida no que se refere aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999;

39) Diante das razões de fato e de mérito expostas, requer :

i) preliminarmente, que seja julgado insubsistente o Auto de Infração no tocante às exigências relacionadas com os meses de março e abril de 1999, eis que o direito da União Federal de constituir o crédito tributário já estava extinto em virtude da decadência;

ii) seja julgado totalmente improcedente o lançamento, pois:

(a) as receitas financeiras não estão inseridas no conceito de faturamento, base de cálculo da COFINS, sendo ilegal a sua exigência pela Lei nº 9.718/98, como já restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça,

(b) ademais, o fato gerador da COFINS é a receita efetivamente auferida e, no presente caso, não deixou de ser tributada qualquer receita financeira auferida em decorrência da variação cambial de ativos ou passivos;

iii) ainda que fossem superadas todas as ilicitudes acima listadas, o que se admite apenas para fins de argumentação, também não poderá prosperar o presente lançamento em relação ao ano-calendário 1999, uma vez que, para esse período, o art. 31 da Medida Provisória nº 1.858-10 permitiu a adoção do regime de caixa para o cálculo da COFINS, sem qualquer condição para tanto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

MF-SEGUR.	RECURSOS	IRPJ	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL			
Brasília,	01	03	10/04
<i>[Assinatura]</i>			

A 5ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 254/268, julgou o lançamento procedente.

Rejeitou a decadência argüida, por considerar que o prazo é de dez anos, à luz do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Em seguida a DRJ afirmou da impossibilidade de apreciação dos argumentos de inconstitucionalidade contra a Lei nº 9.718/98, por ser matéria reservada ao Judiciário.

No tocante à inclusão das variações monetárias e cambiais ativas na base de cálculo do PIS e da COFINS, com efeitos a partir de fevereiro de 1999, considerou ter sido introduzida pelo art. 9º da Lei nº 9.718/98, em consonância com o § 1º do art. 3º dessa Lei e o Ato Declaratório SRF nº 73, de 09 de agosto de 1999.

Enfrentou, então, a questão que julgou crucial, atinente ao momento o momento em que essa variação cambial deve ser apurada e consignada na base de cálculo das Contribuições. Neste ponto ressaltou que, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1999, as variações cambiais e monetárias eram tributadas segundo o regime de competência. Com o advento do art. 30 da MP nº 1.858-10/99, de 26/10/99, com a redação dada pela MP nº 1.991-14/2000, a partir de 1º de janeiro de 2000 a variação monetária passou a ser calculada pelo regime de caixa, podendo a contribuinte optar pelo regime de competência, conforme o registros na contabilidade.

Reportando-se também ao art. 31 da MP nº 1.858-10/99, interpreta que ou o contribuinte adota o regime de caixa ou o de competência, contanto que o faça para o IRPJ, a CSLL, a Cofins e o PIS, em conjunto. O que não pode – afirma – é a adoção híbrida pretendida pelo contribuinte: para o IRPJ e para a CSLL quer utilizar o regime de competência, de forma a poder deduzir como despesa a variação cambial passiva nos meses de desvalorização do real, enquanto para a Cofins e o PIS pretende usar o regime de caixa, para poder tributar a variação monetária ativa, se houver, só no mês do efetivo pagamento da obrigação.

Levando em conta não haver dúvida de que a contribuinte optou pelo regime de competência, conforme sua contabilidade e as DIPJ dos anos-calendários 1999 e 2000, além de que no ano de 1999 não havia previsão legal para adoção do regime de caixa, julgou não amparada a pretensão de incluir as referidas receitas na base de cálculo da COFINS e do PIS quando da efetiva liquidação das respectivas obrigações (regime de caixa).

Ao final a DRJ registrou que o § 1º do art. 13 da IN SRF nº 247/2002 (mencionada pela impugnante como 147/2002) em nada altera o entendimento acima esposado.

O Recurso Voluntário de fls. 271/303, tempestivo (fls. 269 e 271), insiste na improcedência do lançamento, repisando as alegações da impugnação com acréscimos e refutando a decisão recorrida.

Argüi que o prazo do art. 45 da Lei nº 8.212/91, ordinária que é, não pode prevalecer uma vez que a regulação de decadência é matéria reservada à lei complementar, *ex vi* do art. 146, III, "b", da Constituição Federal. Menciona, em favor do seu entendimento, jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes.



Processo n^o : 18471.001689/2004-41
Recurso n^o : 130.591
Acórdão n^o : 203-11.754

No tocante à invalidade do alargamento da base de cálculo promovido pela Lei n^o 9.718/98, afirma que o órgão recorrido não atentou para a circunstância de que a alega incompatibilidade com o art. 110 do CTN é matéria infraconstitucional. De todo modo, menciona a análise da matéria pelo STF, referindo-se ao julgamento dos Recursos Extraordinários n^{os} 357.950, 358.273, 390.840 346.084, que à época do Recurso Voluntário ainda não findara.

Insiste que a COFINS não incide sobre mera expectativa de receita de variação cambial, afirmando que valores não efetivamente recebidos jamais podem ser considerados receita auferida e, portanto, não se sujeitam à Contribuição independentemente do regime contábil adotado para o reconhecimento de receitas, para fins de apuração de outros tributos.

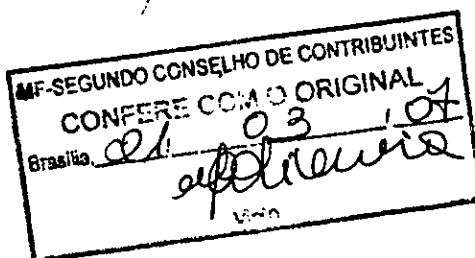
Considerando que o art. 30 da MP n^o 1.858-10/99 nada mais fez do que positivar o correto tratamento fiscal a ser dispensado às receitas de variação cambial, reputa haver impropriedade na decisão recorrida, no que considerou que no ano de 1999 “a tributação das expectativas de receita seria devida em face da ausência de previsão legal.” (fl. 293).

Reportando-se ao art. 251 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), ao art. 177 da Lei n^o 6.404/76 e aos arts. 9^o, § 3^o, II e III, e 10 da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n^o 750/03, argúi que para fins de apuração do lucro líquido e incidência do IRPJ e CSLL cabe adotar o regime de competência, vez o resultado tributável será sempre a diferença entre as receitas e despesas de variação cambial. Diferentemente ocorre no caso do PIS e COFINS onde, por inexistir previsão para exclusão das despesas de variação cambial, o conceito acerca da “razoável certeza” de realização da receita é mais rígido e a receita de variação cambial deve ser oferecida à tributação somente no momento da liquidação do negócio.

Também se reporta à doutrina do jurista alemão Klaus Tipke, analisada por Misabel Derzi, para defender tratamento diferenciado para o lucro e o prejuízo, o primeiro devendo ser tributado só quando há uma mudança patrimonial (acréscimo de valor) efetiva, concreta, o segundo a ser considerado pela lei tributária quando, embora não realizado, já tenha sido provocado, causado.

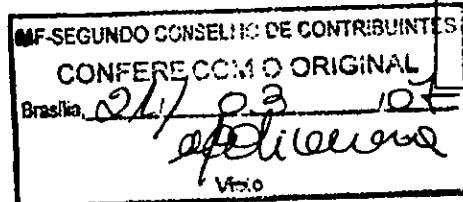
A fl. 313 contém despacho da autoridade preparadora, considerando atendidos os requisitos para seguimento do Recurso apesar da inexistência de arrolamento de bens, porque a recorrente se encontra em fase de liquidação e não mais possui ativo permanente.

É o relatório.





Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA RESERVADA AO JUDICIÁRIO.

De início ressalto não poder considerar, nesta oportunidade, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF por ocasião dos julgamentos dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273 e 390.840 (relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio) e 346.084 (relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão).

Como a inconstitucionalidade foi declarada na via incidental, cujos efeitos são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

A inconstitucionalidade decretada pelo STF é prova cabal de que os argumentos expendidos contra o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pela Lei nº 9.718/98, são de cunho constitucional, ao contrário do que defende a recorrente com base em julgamentos do STJ. Embora seja certo que o STJ tratou do tema como sendo de índole infraconstitucional, analisando a incompatibilidade entre a Lei ordinária nº 9.718/98 e o CTN, cuja eficácia é de lei complementar, após o pronunciamento do STF a controvérsia está dirimida.

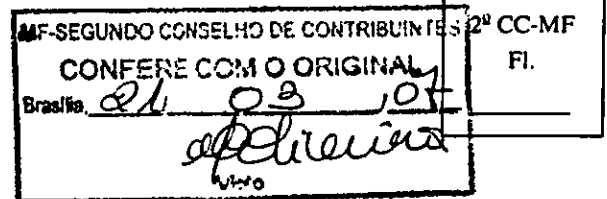
Assim, e por considerar que alegações de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo, sendo competente para analisá-las apenas o Judiciário (Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último), deixo de apreciar as alegações contra a Lei nº 9.718/98.

DECADÊNCIA DA COFINS

No tocante à decadência, é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade da COFINS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 29/10/2004, e o período de apuração mais antigo é 03/1999, nenhum foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos ("Se a lei não fixar prazo à homologação...").



Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de modo a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente todo o procedimento do contribuinte, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado

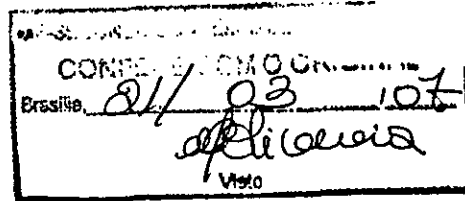
¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830. de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

² José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a "atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



2ª CC-MF
Fl. _____

valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

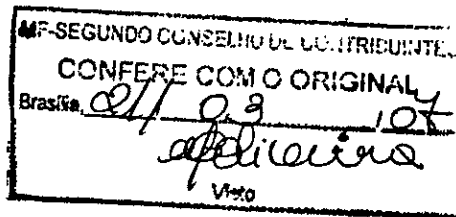
... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 18471.001689/2004-41
Recurso n^o : 130.591
Acórdão n^o : 203-11.754



2^o CC-MF
FI.

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispendo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5^o, XV, b, combinado com o art. 6^o) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

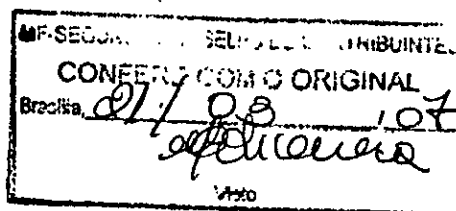
A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Social e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) “de intervenção no domínio econômico” ou com finalidade interventiva; e 3) “de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).



Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira”,³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, “b”, da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais “gerais” também seguem a anterioridade do art. 150, III, “b”, em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, irrelevante é o órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

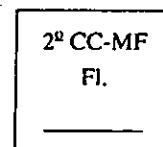
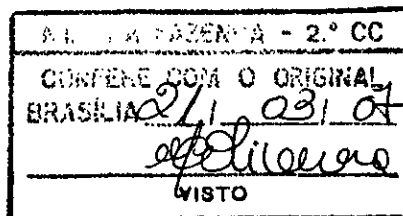
No caso específico da COFINS e do PIS, a circunstância de ambas serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatória da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, "O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)."

Constatado que a COFINS, por lei, destina-se à Seguridade Social tal destinação, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91.

Consoante a interpretação acima, rejeito a alegação de decadência.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS CAMBIAIS

Doravante trato do cerne do litígio, visando decidir se a Contribuição deve incidir sobre o saldo positivo das variações cambiais ao final de cada mês (regime de competência), como adotou a fiscalização, ou se deve ser admitida a incidência apenas por ocasião da liquidação de cada contrato (regime de caixa), como defende a recorrente.

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

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

Assim foi feito: a base de cálculo da COFINS e do PIS, para os períodos de apuração a partir de 02/99, é o faturamento ou receita bruta, entendida como a "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas." (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

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

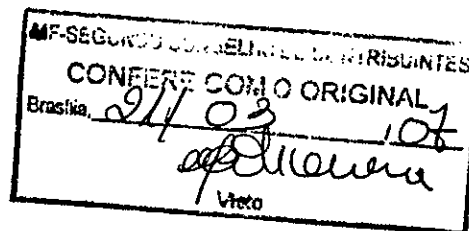
Assim procedeu porque a definição de faturamento ou receita bruta, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica, como pretendem alguns. Mesmo antes da Lei nº 9.718/98 já era assim, como demonstra o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

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dá a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



2ª CC-MF
Fl. _____

mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)."

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

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza".

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

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

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

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

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

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

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

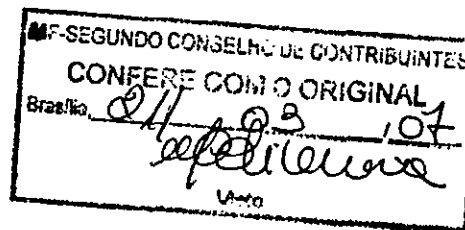
§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



2ª CC-MF
Fl. _____

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. (Negritos acrescentados)

Antes do art. 9º da Lei nº 9.718/98 até se poderia investigar se a variação cambial ativa compõe ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS. Atualmente, contudo, levando-se em conta que a literalidade do texto não pode ser afastada (a interpretação literal nunca é suficiente, mas é indispensável, sendo o começo da interpretação em Direito), e enquanto não for estendida para todos a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, decretada pelo Supremo Tribunal Federal em sede do controle difuso, é indubitoso que os resultados positivos da variação cambial, sejam decorrentes de direitos ou de obrigações, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

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

Reversível ou não, o certo é que a adoção pelo regime de competência implica em reconhecimento contábil dos resultados positivos advindos da variação cambial, de modo a alterar a situação patrimonial ao final de cada mês.

A opção pelo regime de competência não tem efeitos meramente contábeis, pois o reconhecimento mês a mês da receita, tendo como consequência um aumento no patrimônio da empresa (o valor do ativo aumenta, em contrapartida à receita contabilizada) implica em reconhecer alguma disponibilidade jurídica sobre o valor incorporado ao ativo.⁵ Ainda que tal disponibilidade seja momentânea - afinal, a empresa só transforma a disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica se puder realizar os resultados no final do mês, o que nem sempre é possível, a depender de cada contrato -, não é inexistente.

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

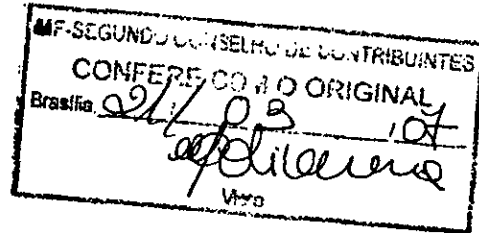
No caso da hipótese de incidência do PIS e da COFINS incidentes sobre as variações cambiais ativas, a regra geral inserta no art. 9º da Lei nº 9.718/98 permite que se considere o aspecto temporal no momento de realização dos contratos, com adoção do regime de

⁵ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *in* **Pareceres 1 – Imposto de Renda**, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 70. tem-se disponibilidade jurídica quando um rendimento ou provento é adquirido, possuindo o beneficiário título jurídico que lhe permite realizá-lo em dinheiro. Não se confunde com a disponibilidade econômica, que corresponde a rendimento ou provento já realizado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



2ª CC-MF
Fl. _____

caixa, a partir do ano 2000 (art. 30 da MP nº 1.858-10/99, atual MP nº 2.158-35/2001). Nessa hipótese só há fato gerador no mês em liquidado o contrato, no todo ou em parte.

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

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

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

Quando a empresa contrai empréstimos reajustados conforme a variação cambial, pode contabilizar a variação monetária decorrente de tal variação em conta de variação cambial passiva. Nas ocasiões em que o Real se valoriza frente à moeda estrangeira, a redução do empréstimo é levada a crédito da referida conta.

Os valores desses créditos, lançados na conta de variação cambial passiva, são na verdade variação ativa, embora lançados em conta de despesa.

A hipótese acima descrita serve para destacar que as variações cambiais ativas também decorrem de obrigações, além de direitos.

A diferença é que contratos de **direitos** firmados em moeda estrangeira - como o de vendas para o exterior, investimentos diversos ou mútuos ativos -, a valorização do Real acarreta variação monetária passiva, enquanto a desvalorização da moeda brasileira leva à variação monetária ativa.

Nos contratos de **obrigações** - como os empréstimos reajustados pela variação do câmbio, ou ainda aquisições a prazo a fornecedores situados no exterior, reajustada da mesma forma - acontece o contrário: a valorização da moeda brasileira, por diminuir a quantidade de unidades monetárias em Reais, leva a uma variação monetária ativa, enquanto a desvalorização acarreta variação passiva.

Os lançamentos podem ser ilustrados da forma seguinte:

1. LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE DIREITOS

1.1. Pelas vendas a prazo para o exterior:

D - Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

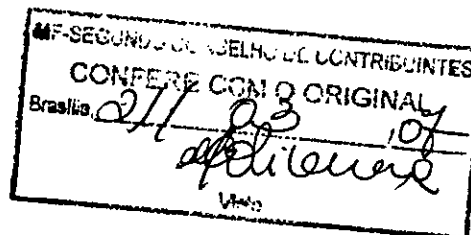
C - Vendas Internacionais a Prazo (Conta de Resultado)

1.2. Pela valorização da moeda nacional, que acarreta redução da quantidade de Reais a ser recebida:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754



2ª CC-MF
FI.

D – Variação Cambial Passiva (Conta de Resultado)

C – Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

1.3. Pela **desvalorização** da moeda nacional, que acarreta **aumento** da quantidade de Reais a ser recebida:

D – Clientes Internacionais (Ativo Circulante ou Realizável a Real L. Prazo)

C – Variação Cambial Ativa (Conta de Resultado)

2. LANÇAMENTOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE OBRIGAÇÕES

2.1. Pelos empréstimos realizados em moeda estrangeira

D – Bancos (Ativo)

C – Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

2.2. Pela **valorização** da moeda nacional, que acarreta **redução** da quantidade de Reais a ser paga.

D – Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

C – Variação Cambial Ativa (Conta de Resultado)

2.3. Pela **desvalorização** da moeda nacional, que acarreta **aumento** da quantidade de Reais a ser paga.

D – Variação Cambial Passiva (Conta de Resultado)

C – Empréstimos Internacionais (Passivo Circulante ou Exigível a L. Prazo)

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

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

Quanto ao art. 31 da MP nº 2.158/35/2001, não pode ser aplicado como requer a recorrente. O dispositivo, ao possibilitar deduzir, do valor da variação monetária cambial acumulada no momento da liquidação dos contratos, o excedente da variação monetária cambial tributada em função da adoção do regime de competência, demanda que o contribuinte apure, para cada contrato finalizado, o valor excedente referido. De modo excepcional o art. 31 da MP nº 2.2158-35/2001 autorizou a dedução, levando em conta que no ano de 1999 a regra geral era o regime de competência, em vez do de caixa. Tal dedução, possibilidade que é, há de ser calculada e demonstrada pelo sujeito passivo, que não pode transferir tal incumbência para a fiscalização.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 18471.001689/2004-41
Recurso nº : 130.591
Acórdão nº : 203-11.754

Destarte, e considerando que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não pode afastado por este Tribunal administrativo, apesar da inconstitucionalidade decretada na via incidental pelo STF, cabe manter a incidência da COFINS, na forma calculada pela fiscalização.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

