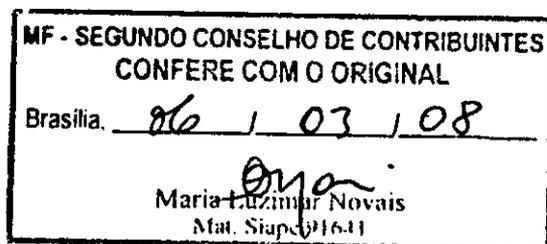
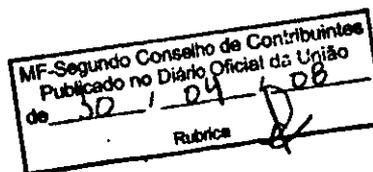




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

<b>Processo n°</b>	10315.000914/2002-51
<b>Recurso n°</b>	131.628 Voluntário
<b>Matéria</b>	Contribuição para o PIS
<b>Acórdão n°</b>	204-01.911
<b>Sessão de</b>	20 de outubro de 2006
<b>Recorrente</b>	INDUSTRIAL BOPIL DE CALÇADOS LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ - Fortaleza/CE



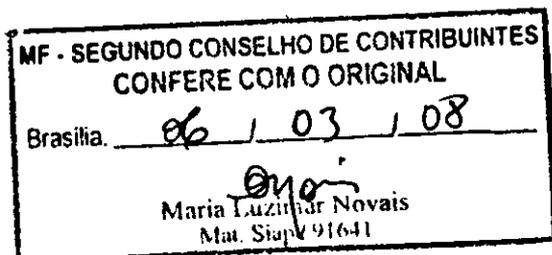
Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AMPLIAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98. Ainda que tenha sido proferida em sessão Plenária, a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins somente pode ser estendida aos demais contribuintes não integrantes da lide específica após a edição da Resolução do Senado Federal de que trata o art. 52, X da CF. Aos integrantes do Conselho de Contribuintes é vedado deixar de aplicar norma legal ou ato normativo em virtude de inconstitucionalidade. Norma Regimental: art. 22-A do Regimento Interno baixado pela Portaria MF nº 55/98.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. As contrapartidas das variações da moeda nacional em relação às moedas estrangeiras devem ser registradas contabilmente pelo regime de competência, obrigatoriamente no ano de 1999, e compor a base de cálculo da Cofins, na forma dos arts. 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718/98. Tais variações se identificam, por expressa disposição legal, às receitas financeiras, não estando albergadas pela isenção conferida às receitas de exportação.

A partir do ano de 2000, a aplicação do regime de caixa está condicionada à opção por este regime



também para o IRPJ, a CSLL e o PIS. Inexiste regime contábil ou disposição legal que permita o cômputo da receita no momento do vencimento da obrigação.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. O valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará, em cumprimento ao Programa PROVIN, caracteriza-se como subvenção para custeio e deve ser registrado contabilmente como receita integrante da base de cálculo da contribuição.

COMPENSAÇÃO ALEGADA E NÃO COMPROVADA. COMPENSAÇÃO COMO TESE DE DEFESA. A compensação de créditos com débitos de tributos e contribuições, deve ser devidamente declarada em DCTF e comprovada pelo sujeito passivo. Não cabe alegação de compensação como argumento de defesa contra o lançamento. A auto-compensação não pode ser convalidado pela autoridade administrativa

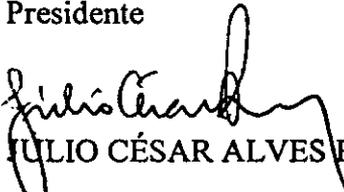
Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz (Relator) e Rodrigo Bernardes de Carvalho. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta .

Ausentes os Conselheiros Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Industrial Bopil de Calçados Ltda. contra decisão da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza-CE, que julgou procedente o lançamento consubstanciado em auto de infração lavrado para formalizar exigência de PIS, relativa aos períodos de apuração dos anos de 1999 a 2001.

Os fatos encontram-se assim descritos no relatório que compõe a decisão recorrida:

*Industrial Bopil de Calçados Ltda., inscrito no CNPJ sob o nº 73.486.177/0001-13, teve contra si lavrado auto de infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 05/12, para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$ 11.494,12, inclusive encargos legais, decorrente da infração a seguir sintetizada:*

### **001. PIS. DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - PIS (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)**

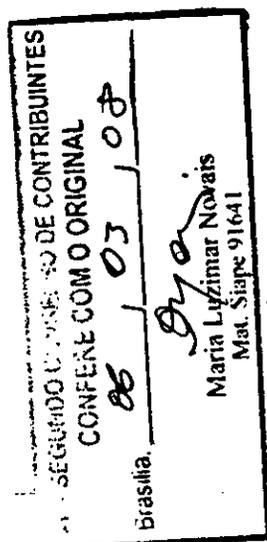
*Divergências entre os valores declarados e os escriturados, apurados no curso dos procedimentos de verificações obrigatórias, ensejando recolhimento a menor do PIS devido.*

*Com o Termo de Constatação anexo às fls. 168/170 explicita o autuante as seguintes impropriedades na composição da receita bruta declarada pela empresa:*

*"1) Declaração a menor das vendas nos meses 02 e 03/1999 e 02 a 04/2000*

*A empresa reconheceu o fato e informou que as diferenças referentes aos meses 02 e 03 de 1999 eram decorrentes da exclusão, da base de cálculo, das vendas para a Zona Franca de Manaus. Tal procedimento carece de fundamentação legal. Em relação às divergências verificadas nos meses 02 a 04 de 2000, alegou que os valores declarados a menor eram para compensar os tributos pagos a maior, relativamente aos meses 12/1999 e 01/2000, nos quais saídas em consignação foram indevidamente registradas como vendas. Esse equívoco foi devidamente comprovado por meio do exame dos livros e das notas fiscais, porém, a fórmula utilizada pela empresa para corrigi-lo não foi adequada. A compensação de débitos e créditos tributários requer todo um procedimento formal, disciplinado em lei. Além desse aspecto, outro de maior relevância foi decisivo para que não fosse acatada a justificativa do contribuinte: as receitas financeiras não foram incluídas na base de cálculo dos tributos devidos (conforme comentário a seguir). Portanto, as vendas declaradas a maior foram praticamente absorvidas pelas receitas financeiras não declaradas.*

*2) Declaração a menor dos valores referentes às Receitas Financeiras*



*Essas receitas, conforme determina a legislação aplicável, têm o seguinte tratamento fiscal, considerando-se os tributos incidentes sobre as operações da empresa, objetos do presente exame:*

*- CSLL/Estimativa Mensal (com base na receita bruta e acréscimos): a partir do ano-calendário de 1997, a base de cálculo corresponderá a 12% (doze por cento) da receita bruta, acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas na receita bruta;*

*- PIS e Cofins: a partir de fevereiro de 1999, a base de cálculo desses tributos passou a englobar todas as receitas, visto que a Lei nº 9.718, de 27/11/98, em seu § 1º do art. 3º definiu a receita bruta como "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".*

*Verificou-se que a empresa somente começou a incluir as receitas financeiras no cálculo de seus débitos tributários a partir de 2001 e, mesmo assim, em valores inferiores aos constantes em sua escrita fiscal."*

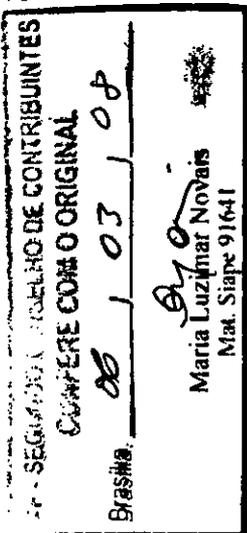
*Inconformado com a exigência da qual tomou ciência em 08/10/2002 o contribuinte apresentou impugnação em 07/11/2002, fls. 176/192, fundamentando sua defesa nos argumentos abaixo elencados:*

*- nas planilhas de apuração de receitas financeiras verifica-se que o autuante computou o incentivo financeiro de ICMS dado pelo Governo do Estado do Ceará – classificado como FDI/PROVIN. Ora, a parcela subvencionada de ICMS pelo Estado do Ceará, como já reiteradamente decidido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, não tem a natureza jurídica de receita financeira;*

*- " a propósito da natureza jurídica dos incentivos de ICMS concedidos alhures por Unidades da Federação no contexto de projetos de expansão e/ou modernização industrial, dados sob condição, inexistente qualquer dúvida que se tratam de típicas subvenções para investimento, que poderiam ter sido contabilizadas diretamente no Patrimônio Líquido como Reservas de Capital e que, portanto, não sofreriam nenhuma espécie de tributação, se contabilizados em resultados como receitas, como no caso concreto o foram, podem e devem, dada a sua específica característica, ser tidas como operacionais, compondo assim o lucro líquido, base de partida do lucro da exploração";*

*- o entendimento do Conselho de Contribuintes é claro e já sedimentado, no sentido de afastar da tributação as parcelas subvencionadas pelo Estado do Ceará no que se refere ao recolhimento do ICMS financiado, conforme excertos de acórdãos que transcreve às fls. 179/189;*

*- quanto à obrigatoriedade de recolhimento do PIS sobre descontos obtidos, juros ativos e variação monetária ativa e outras, insertos nas planilhas elaboradas pelo auditor-fiscal vale ressaltar que a Lei nº*



*9.718/98, ainda que considerada inconstitucional, só alcançou os fatos geradores de fevereiro de 1999, para recolhimento em março;*

*- ainda após o advento da Lei n.º 9.718/98 que majorou a base de cálculo do PIS, não há que se computar como outras receitas os descontos obtidos, de acordo com o inciso I, § 2º do art. 3º. Portanto, há que ser excluída da base de cálculo do PIS, os descontos concedidos, por não haver ingresso de receitas, de acordo com os documentos comprobatórios em anexo;*

*- quanto aos juros ativos a Lei n.º 9.718/98 quando majorou a base de cálculo do PIS, não observou a norma constitucional, vale dizer, o art. 195, I, que não autorizava a União a instituir contribuições incidentes sobre a receita;*

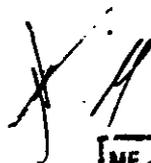
*- ainda, cumpre destacar que a Lei n.º 9.718/98 configura-se hierarquicamente inferior à Lei Complementar 07/70 que instituiu originalmente o PIS, não tendo o condão aquela de revogar ou alterar lei que exsurge em grau de hierarquia superior à lei ordinária, notadamente a que se comenta;*

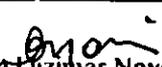
*- além do que, ainda que admitida fosse a constitucionalidade e legalidade da Lei 9.718/98, os juros ativos não comporiam a base de cálculo do PIS, por constituírem mera recomposição de patrimônio, vale dizer, indenizações cobradas pelo atraso no adimplemento dos pagamentos efetuados pela compra de seus produtos.*

A DRJ em Fortaleza - CE manteve o lançamento, deixando de conhecer do requerimento relativo à inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718/98 e rejeitando os demais pedidos.

Contra a referida decisão, a Recorrente apresentou o competente recurso voluntário ora em julgamento, no qual ratificou as suas razões.

É o Relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. <u>06</u> / <u>03</u> / <u>08</u>
 Maria Luzimar Novais Mat Siapc 91641

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 06 / 03 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. SIAPE 91641

CC02/C04  
Fls. 6

## Voto Vencido

Conselheiro FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, Relator

A primeira questão a ser apreciada é o momento do reconhecimento de receitas decorrentes de variação cambial, diante de liberação do câmbio pelo Banco Central do Brasil, ao que se denominou na linguagem do mercado financeiro de câmbio flutuante.

A controvérsia envolve outra questão de alta relevância, a do tratamento jurídico-contábil dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Ceará (Programa Provin) como subvenções para investimento, e sua caracterização ou não como receita tributável pelas Contribuições PIS e Cofins.

Por fim, a última questão a ser enfrentada no presente recurso voluntário é relativa ao cabimento do lançamento de PIS e Cofins sobre a totalidade das receitas, especialmente em razão da declaração de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo pretendida pela Lei nº 9.718 pelo e. Supremo Tribunal Federal.

Para melhor visualização, as matérias passam a ser tratadas em tópicos distintos.

### 1. Variação cambial. Momento do reconhecimento das receitas

Sobre o tema, importante é a decisão do c. Superior Tribunal de Justiça:

*"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. VARIAÇÕES CAMBIAIS CONSIDERADAS COMO RENDA ANTES DO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO. MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.*

*O imposto de renda só incida 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." (STJ - 1ª Turma, RESP 320.455 - RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 20.08.2001)*

Merecedor de destaque é o seguinte trecho de doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>1</sup>:

*"Por isso, o direito à receita de variação cambial, que se incorpora ao ativo a receber, somente é adquirido quando definitivo, não mais passível de fato ou condição falível. Vale dizer, isto somente ocorre na data do vencimento do período de apuração previsto no ato jurídico de que ele decorre, porque antes desse momento nenhuma variação cambial positiva pode ser exigida pela pessoa, não porque haja um prazo para pagamento, o que poderia ser irrelevante para a aquisição do direito (ante o art. 123 do Código Civil), mas, sim, porque o direito à receita de variação cambial está subordinado a que não haja*

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, *Variações Cambiais nas Bases de Cálculo das Contribuições ao PIS e à COFINS*. In *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 24/99, p. 704 e seguintes.

*reversão da taxa cambial, o que é fato futuro e de realização incerta e independente da vontade das partes."*

Feitas estas considerações iniciais, a questão passa a ser analisada.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, na contabilização de suas operações, devem observar os preceitos da Lei Comercial.

A Lei n.º 6.404/76 (Lei das S.A.), no artigo 177, prescreve:

*"A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."*

O registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência, tal como explicitado no artigo 9º da Resolução 750, de 29.12.93, do Conselho Federal da Contabilidade - CFC determina o reconhecimento de receitas e despesas no período em que ocorrerem, independentemente de sua realização por caixa.

Com efeito, prescreve o referido artigo 9º:

*"As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento".*

O princípio da competência, fato notório, dentre todos os princípios que norteiam a contabilidade, é o que se sobressai. Todavia, como adverte o Conselho Federal de Contabilidade, *"tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica"* (Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade – Ed. Atlas, 1995, p. 45).

Noutras palavras, se, de um lado, é certo que em face do regime de competência o reconhecimento das receitas deve-se fazer independentemente de seu recebimento, não menos certo é que todos os demais princípios são igualmente aplicáveis na determinação do lucro líquido, especialmente, no que tange ao caso em questão, o princípio do conservadorismo ou da prudência, assim expresso na já citada Resolução do CFC:

*"Art. 10 – O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do Passivo sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido".*

O § 2º desse mesmo artigo realça que o princípio da prudência constitui

*"ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência".*

E o § 3º arremata que o princípio da prudência ganha ênfase quando:

SEÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
06/03/08  
Brasília.  
Maria Luzimar Novais  
Mat. S/ape 91641  
6578401814

*"para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável".*

A doutrina assim se manifesta acerca do tema:

*"O princípio do conservadorismo (ou conservantismo) fundamenta a norma de que quando há dúvida sobre a avaliação correta deve ser escolhida a alternativa que tenha menos possibilidade de superavaliar os ativos e o resultado.*

*A preferência por posição conservadora quanto à avaliação de bens e ao reconhecimento de lucro é justificada com o argumento de que a superestimação de valor e de resultado aumenta os riscos dos credores, enquanto que a subestimação apenas adia o reconhecimento e distribuição do lucro" (Bulhões Pedreira, "Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia" Forense, 1ª ed., p. 559).*

*"Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo". (Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Atlas, 4ª ed., p. 114/115.*

Assim sendo, o princípio da competência deve ser aplicado em conjunto com o princípio da prudência (e não com desprezo deste), dado que a contabilização deve obedecer a todos os preceitos contábeis, não se podendo aplicar um ao mesmo tempo em que outro é desrespeitado (Lei das S.A. art. 177).

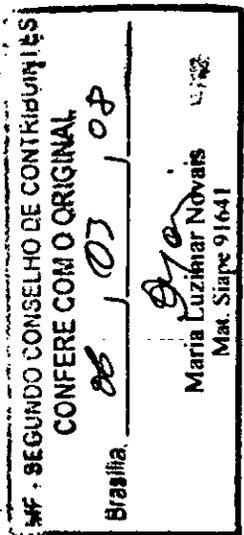
Daí o acerto de Eliseu Martins ao dizer:

*"Regime de Competência não é apropriação, pura e simples, das receitas financeiras por decorrência do tempo. Exige-se o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e, entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento. Nos casos de operações com clientes com dificuldades de mensurar pagamento, deve-se cessar a apropriação de receita financeira 'pro rata tempore', deixando-se para reconhecê-la, prudentemente, apenas no efetivo recebimento" (Regime de Competência nas Receitas das Instituições Financeiras, in Boletim Temática Contábil da IOB – Informações Objetivas, nº 36/90).*

Ou seja, o mero vínculo jurídico (entre credor e devedor) sem a correspondente substância econômica não tem o condão de surtir efeitos contábeis. Assim, se existe o direito ao crédito, mas não há razoável certeza de sua realização ou do "quantum" realizável, afigura-se descabido atribuir-lhe a natureza de receita.

Não se pode, pois, confundir aquisição do direito à receita (que supõe o mero decurso do prazo) com ganho de receita (que exige razoável certeza de sua realização, inclusive e principalmente em termos de sua exata quantificação).

Ora, o câmbio, hoje, é fato notório, em face de sua liberação pelo Banco Central e das incertezas da economia brasileira, está sujeito a toda sorte de flutuação/especulação,



sendo assim impossível afirmar-se, com razoável segurança, qual será a taxa vigente no momento da liquidação dos contratos pactuados pela empresa.

Não têm sido raros os casos de flutuações para mais e para menos, que produzem o que se denominou no meio empresarial de efeito *serrote*, que impede, para o caso das contribuições ao PIS e Cofins, ajustes quando as perdas superam ganhos anteriores, tal como possibilita resta possibilitado na apuração do lucro líquido.

Nesse contexto, a aplicação do princípio da competência, em conjunto com o da prudência, recomenda que as receitas somente sejam reconhecidas quando de sua efetiva liquidação.

Nem se diga que, do ponto de vista tributário, seria imperioso o reconhecimento de variação cambial, mesmo se utilizando de taxa cambial hoje sabidamente volátil e de impossível certeza quanto a sua manutenção, ao argumento de que em matéria tributária o regime de competência seria de absoluta aplicação.

É que o lucro líquido, como já assinalado, a par da aplicação do regime de competência, dever ser apurado com observância a todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei das S.A, art. 177). E os princípios de contabilidade, todos eles, em face do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 6º, § 1º), em matéria tributária, estão juridicizados e, portanto, são de compulsória observância, seja para o contribuinte, seja para o fisco.

Por outro lado, abstrações feitas à Ciência Contábil e aos princípios e postulados que a regem, se é notória, como de fato é, a incerteza quanto a efetiva determinação do quantum da receita que se realizará, não se pode afirmar, antes da liquidação dos contratos, o seu efetivo valor, vale dizer, a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita e faturamento, o que evidentemente impede a caracterização do fato tributável.

Em síntese, a contabilização de ganhos cambiais deverá ser efetuada somente quando houver liquidação dos contratos ou, ao menos, somente nesse momento será possível quantificar a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

Quanto ao argumento da recorrente de que tais receitas teriam natureza de receitas de exportação, não sendo, portanto, tributadas por PIS e Cofins, observa-se que os contratos de câmbio são contratos que materializam trocas de moedas, que devem ser reconhecidas como variações monetárias, que não são alcançadas pela isenção fiscal.

## 2. Tratamento jurídico-contábil dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Ceará-Programa Provin.

### 2.1- Da Natureza Jurídica do Incentivo Concedido

No caso dos presentes autos, trata-se de benefício fiscal denominado Provin, concedido pelo Estado do Ceará, consistente numa doação do Poder Público com o intuito de promover o desenvolvimento daquele Estado, por meio de empréstimo concedido com recursos provenientes do FDI (Fundo de Desenvolvimento Industrial), correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS efetivamente recolhido, a ser liquidado em 36 (trinta e seis) meses após a liberação dos recursos.

06578401814

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. <u>de 10/03/08</u> Maria Luzmar Novais Mat. Sipe 91641
--

No âmbito da legislação tributária, se caracterizam como subvenções para investimento as isenções ou reduções de tributos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos em regiões específicas.

Os incentivos concedidos pelos Estados têm o intuito de fomentar o crescimento econômico das regiões.

Buscando atingir o objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais, o Poder Público concede benefícios fiscais. Visando não reduzir o incentivo concedido, a legislação do Imposto de Renda exclui da sua base tributável o valor recebido pela empresa a título de subvenção para investimento.

Portanto, os incentivos fiscais concedidos são considerados, por sua natureza, como subvenções para investimentos, uma vez que tais benefícios fiscais são justificados pelo interesse público em estimular e incentivar a instalação e manutenção de empreendimentos naqueles Estados.

Sobre o tema, veja-se a decisão proferida no âmbito da Secretaria da Receita Federal - SRF:

*"Decisão RF n.º 87/99 - 7ª Região Fiscal. Caracterização das subvenções.*

*As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, ainda que em função de redução de impostos, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, devendo haver absoluta correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação de recursos. Sem essas características a subvenção se torna tributável, incluída na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (neste mesmo sentido, Decisões n.º 87/99, 102/99, 112/99 e 307/99)."*

De imediato, importante sublinhar que não se aplica aos incentivos fiscais ora em comento, assim como a outras formas de subvenção para investimento ou custeio, as disposições contidas no Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 22, de 29 de outubro de 2003:

*"Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio."*

*Parágrafo único. Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999."*

Expedido pela SRF, o ato declaratório em comento tem por objetivo regulamentar, a nosso ver, de forma equivocada, o tratamento fiscal e contábil de incentivos fiscais regionais ou federais concedidos pelo Poder Público.

CUNSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COMO ORIGINAL  
06/03/08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Sisepe 91641  
Brasília.

Brasília, 06 / 03 / 08

Maria Luzimar Novais

Nesse aspecto, se adotado o entendimento equivocado consignado no ADI SRF n.º 22/03, o registro contábil de valores representativos de subvenção para investimento (ou para custeio) ocorreria sob a forma de "reduções no custo ou na despesa".

Ora, sendo o benefício instituído com o objetivo de incentivar a instalação de empreendimentos, é evidente que os referidos benefícios fiscais possuem natureza jurídico-contábil distinta de meros "empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento" como pretende imputar o ADI SRF sob análise, devendo, para tanto, receber tratamento fiscal e contábil compatível à sua natureza.

O Conselho de Contribuintes, ao analisar determinados incentivos fiscais regionais, já se pronunciou sobre o conceito de subvenção, deixando consignado que os incentivos destinados à implantação de empreendimentos, através de redução no pagamento de tributos, se classificam como subvenção para investimento:

**"INVESTIMENTO COM REDUÇÃO DO ICM.** Assente que a subvenção para investimento, através da redução do valor do ICM, fora destinada, de acordo com a lei estadual competente, à implantação ou expansão de empreendimento econômico, como previsto no art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/77, descabe a tributação do valor da subvenção e, por via de consequência, da correção monetária de reserva específica."

(Acórdão n.º 101-77.954/88, D.O.U 09/02/89)

## 2.2 - Aspectos contábeis

As subvenções para investimento devem ser contabilizadas/creditadas diretamente no patrimônio líquido, sem trânsito por conta de resultado, não se sujeitando, portanto, aos tributos incidentes sobre a renda/lucro (IRPJ/CSLL) ou faturamento (PIS/Cofins):

Débito – Ativo Realizável a Longo Prazo

Crédito – Patrimônio Líquido (Reserva de Subvenção para Investimento)

## 2.3- Conceito de Receita

Ainda que não se entenda que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados se caracterizem como subvenção para investimento e não subvenção para custeio, o que resultaria na sua tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ainda assim, incabível o enquadramento no conceito de receita tributável pelas Contribuições PIS e Cofins.

Nesse sentido, importante citar o trabalho de grande estatura de José Antonio Minatel<sup>2</sup> com o qual obteve o título de doutor em direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, cujo excerto é a seguir reproduzido:

*"Embora a legislação do imposto sobre a renda faça clara distinção entre subvenções para investimentos e para custeio, atribuindo-lhes diferentes regimes e consequências na apuração dos resultados da*

<sup>2</sup> "Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação", dissertação de doutoramento apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, em 12/5/2005, São Paulo: no prelo, p. 295/296.

*pessoa jurídica, quer-se demonstrar o desacerto na pretensão de colocá-las sob o rótulo de receita, tanto numa como outra.*

*Pouco importa a compulsoriedade que vincula a destinação dos recursos ingressados, ora para investimentos, ora para custeio da própria atividade, ora como ressarcimento de custos de investimentos já realizados. Em regra, as subvenções traduzem capital alocado pelo poder público, como medida de auxílio no desenvolvimento de atividade empresarial, mas sempre tendo como pressuposto um bem jurídico tutelado, no caso, o interesse coletivo. Sendo capital alocado pelo poder público, em espécie ou mediante entrega de bens, da mesma forma que o capital conferido pelos sócios ou acionistas, as subvenções governamentais não se qualificam no conceito isolado de receita, porque não decorrente de esforço ou do exercício de atividade empresarial.*

*Ainda que se teime em sustentar que algumas subvenções (para custeio) mereceriam registro como integrantes do resultado da entidade empresarial, para fazer face a custos ou despesas que elas se destinam a compensar, nem assim poder-se-ia atribuir-lhes a natureza de receita, pois teriam inequívoca vocação de ressarcimento de encargos, cujo registro apropriado para identificar essa natureza seria em conta redutora dos correspondentes custos, jamais ao lado das contas de receita que cumprem a função de evidenciar o volume e a natureza de cada ingresso proveniente do exercício da atividade profissional."*

E, mais adiante, acertadamente conclui José Antonio Minatel<sup>3</sup>:

*Por outro lado, se também nesse campo de investigação se der prevalência para outra orientação da administração tributária que considera as subvenções para investimento integrando o resultado não-operacional da pessoa jurídica<sup>4</sup>, maior razão existirá para não considera-las no conceito técnico de receita, pelo expresse reconhecimento de que sua origem está à margem do exercício da atividade empresarial, sendo de bom alvitre lembrar que a legislação tributária<sup>5</sup> considera como não-operacional o resultado da baixa, a qualquer título, de bem ou direito integrante do ativo permanente, resultado que por sua vez está expressamente excluído<sup>6</sup> para fins de apuração da base de cálculo das contribuições da COFINS e do PIS."*

A questão foi recentemente debatida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo sido afastada unanimemente a tributação de PIS e Cofins sobre esse mesmo incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará- Programa Provin, cuja ementa e trecho de decisão são a seguir reproduzidos:

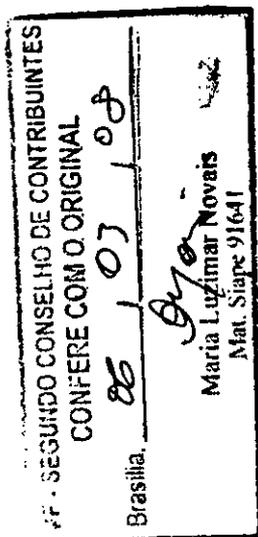
**IRPJ. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO. - A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de**

<sup>3</sup> Op. Cit. P. 298

<sup>4</sup> Nota de rodapé do autor n.º 92: Orientação constante do Parecer Normativo CST n.º 112/78

<sup>5</sup> Nota de rodapé do autor n.º 93: Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 31, incorporado ao art. 418 do RIR/99

<sup>6</sup> Nota de rodapé do autor n.º 94: Conforme inciso IV, do § 2º, do art. 3º, da Lei n.º 9.718, de 27.11.1998



*fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos.*

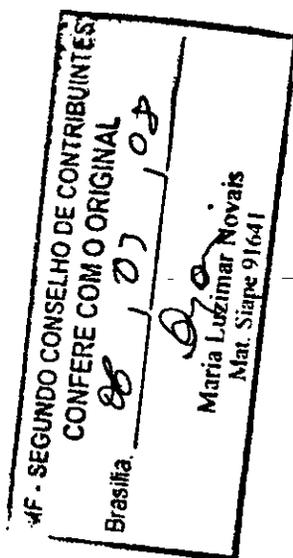
*As subvenções para investimentos devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.*

**LANÇAMENTOS REFLEXOS-** *As subvenções para investimento não integram a receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a base de cálculo da CSLL.*

*Recurso a que se dá provimento*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA.*

*ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, que deu provimento parcial ao recurso, para cancelar as exigências da contribuição para o PIS e da COFINS.*



### **3. Inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da contribuição – aplicação do entendimento inequívoco do Supremo Tribunal Federal**

A última questão a ser enfrentada no presente recurso voluntário é relativa ao cabimento do lançamento sobre a totalidade das receitas.

Em 29 de outubro de 1998 (DOU de 30/10/98) foi adotada a Medida Provisória nº 1.724, convertida, em 27 de novembro de 1998 (DOU de 28/11/98), na Lei nº 9.718, cujos artigos 2º e 3º pretenderam alterar a bases de cálculo da contribuição ao PIS para a totalidade das receitas.

A ampliação da base de cálculo pretendida pela Lei nº 9.718 citada foi rejeitada pelo e. Supremo Tribunal Federal que, recentemente, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, em 9 de novembro de 2005, declarou a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º, em razão de ofensa ao disposto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente, que determinava, à época da edição da medida provisória e da lei em comento, fossem as contribuições sociais calculadas com base no faturamento, folha de salários ou lucro. Como se pode observar, a base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei não permitia a incidência sobre a totalidade das receitas.

Somente com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20, aprovada em sessão do Congresso Nacional, de 1º de dezembro de 1998 e publicada no DOU de 16/12/98, é que foi modificado o artigo 195, inciso I da CF/88, ampliando a competência para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das receitas.

A exigência das referidas contribuições com base no valor da totalidade das receitas, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (90 dias contados da edição da Medida Provisória n.º 1.724, com pretendida observância do princípio da anterioridade mitigada, inscrito no § 6º do artigo 195 da CF/88), ofendeu, portanto, o ordenamento jurídico do país, principalmente porque a vigência e a eficácia das leis estão subordinadas a uma condição prévia de existência e validade em nível jurídico.

Receita e Faturamento têm conceitos jurídicos distintos, conforme já havia decidido o e. Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 150.755-1, nos termos do voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence, a seguir parcialmente transcrito:

*"Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária - mas, literalmente, de contribuição sobre a receita bruta, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da seguridade social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida." (original não grifado)*

No julgamento acima referido, o E. STF entendeu que não havia incompatibilidade no disposto pelo art. 28 da Lei n.º 7.738/89 (Finsócial das empresas prestadoras de serviços) com o art. 195, I da CF/88 porque o conceito de receita no primeiro previsto, caso se adotasse o entendimento de que o referido conceito seria aquele definido nos termos do art. 22 do Decreto-lei n.º 2.397/97, levaria à inevitável conclusão de que receita bruta seria apenas aquela estritamente decorrente do faturamento.

Acompanhando o voto do Relator, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou sobre a específica questão:

*(...) parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente de faturamento...*

*(...)*

*"Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta – e afasto a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional, pois essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento, e assim se amolda à Constituição que se refere a este - acompanhamento, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence".*

No caso da Lei n.º 9.718/98, ora sob censura, sequer havia possibilidade de se adotar uma tal interpretação restritiva, se considerado apenas o texto da lei, porque, de acordo com o disposto nos arts. 2º e 3º, andou mal o legislador no sentido de pretender equiparar ao faturamento a totalidade das receitas: exatamente o contrário do que a ele seria permitido, considerada a restrição do art. 195, I da CF/88:

*Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

RECEBUEMOS  
CUSTÓDIA EM SEU ORIGINAL  
06/03/08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Supte 91641

*Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º - Entende-se por receita bruta 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.*

Somente com a nova redação do inciso I do art. 195 da CF, dada com a promulgação da EC nº 20 (DOU de 16.12.98), é que passou a ser possível a instituição de contribuição social sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, sem a necessidade de observância do art. 154, I (lei complementar, etc.), aplicável por remissão expressa do § 4º do art. 195 da CF (competência residual) para os casos de fontes de custeio não previstas no inciso I.

Na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, proposta pelo Presidente da República, integrantes das Mesas do Senado e da Câmara dos Deputados da época ficou consignado que:

*(...) O D.L. nº 2.397/87, que alterou o DL nº 1.940/82, em seu artigo 22, já havia conceituado a receita bruta do artigo 1º, parágrafo 1º, do mencionado diploma legal como sendo a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços", conceito este que coincide com o de faturamento, que, para fins fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas..."(Revista Dialética de Direito Tributário, Ed. Dialética, 1997, pg. 84)*

Até a edição da malsinada Lei nº 9.718/98 (que estabeleceu a lógica: faturamento = receita bruta = total das receitas), o conceito receita bruta para fins de PIS e de Cofins foi sempre correspondente ao de faturamento, opinião de consenso nos três poderes da república (a lógica anterior era: faturamento = receita bruta a ele correspondente).

Por outro aspecto, a partir da nova competência outorgada pela Constituição Federal, para a instituição de tributo (as contribuições de financiamento da seguridade social são espécies do gênero tributo) seria necessária a edição de nova lei, sem o que restaria no mundo jurídico, apenas, uma competência outorgada ainda pendente de exercício.

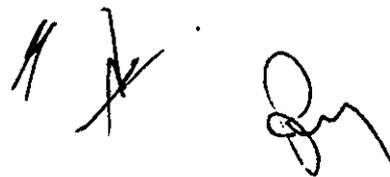
No caso específico, há que se considerar que a EC nº 20 foi aprovada em sessão do Congresso Nacional de 01.12.98, data posterior à de conversão da Medida Provisória nº 1.724 na Lei nº 9.718 (em 27.11.98).

Leo Krakowiak lembra que ... "o Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades, já reconheceu que uma regra introduzida na Carta Magna por Emenda Constitucional não convalida vício anterior de inconstitucionalidade. Ao contrário, confirma a inconstitucionalidade do regime anterior ..." ("Grandes Questões Atuais do Direito Tributário" – "A Contribuição para o Finsocial, as Instituições Financeiras e as Empresas Prestadoras de Serviços, Ed. Dialética, 1997, pg. 152).

O vício originário de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718 impossibilitou, portanto, a sua convalidação.

06578401814

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>06 / 03 / 08</u>  Maria Luzimar Novais Mat. S/ape 91641
--



Cumpra observar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é do Supremo Tribunal Federal, cabendo aos órgãos administrativos aplicar o entendimento por ele firmado.

Neste sentido dispõe o Decreto n.º 2.346/97, nestes termos:

*"Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto".*

Vale destacar que a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária em sede de controle difuso (Recursos Extraordinários n.º 357950, 390840, 358273 e 346084), proferida pela maioria absoluta do Plenário do Pretório Excelso, nos termos do artigo 97 da CF/88 e artigo 101 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, vincula as decisões daquele Tribunal, e retira da norma a presunção de constitucionalidade.

Vejamos a decisão proferida nos autos do RE 191.906-0/SC, no qual o STF define que, além dos efeitos inter partes, a decisão proferida em controle difuso tem o condão de produzir o efeito extra-processual de elidir a presunção de constitucionalidade da lei:

*"Controle incidente de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (Const., art. 97): inaplicabilidade, em outros tribunais, quando já declarada pelo Supremo Tribunal, ainda que incidentemente, a inconstitucionalidade da norma questionada: precedentes. 1. A reserva de plenário da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo funda-se na presunção de constitucionalidade que os protege, somado a razões de segurança jurídica. 2. A decisão plenária do Supremo Tribunal, declaratória de inconstitucionalidade de norma, posto que incidente, sendo pressuposto necessário e suficiente a que o Senado lhe confira efeitos erga omnes, elide a presunção de sua constitucionalidade: a partir daí, podem os órgãos parciais dos outros tribunais acolhê-la para fundar a decisão de casos concretos ulteriores, prescindindo de submeter a questão de constitucionalidade ao seu próprio plenário".*

Assim, a decisão plenária que elide a presunção de constitucionalidade é de observância obrigatória, independentemente da suspensão da lei por Resolução do Senado Federal que, nos dizeres do Ministro Gilmar Mendes "constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos."<sup>7</sup>

Neste sentido, vale destacar, já decidiu, por unanimidade, a c. Primeira Câmara do Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes, em Acórdão relatado pelo eminente Cons. Paulo Roberto Cortez, assim ementado:

*PIS – COFINS – RECEITAS FINANCEIRAS – Ao julgar o RE 346.084-6/PR, o STF declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para "toda e qualquer receita", cujo sentido afronta a noção de faturamento*

<sup>7</sup> MENDES, GILMAR. Controle de Constitucionalidade: Aspectos Jurídicos e Políticos. São Paulo: Saraiva, p.214/216.

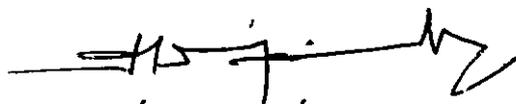
BRASIL  
CONFERE COM O ORIGINAL  
88 05 / 08  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siapc 91641

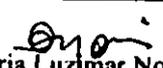
*pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, § 4º, se considerado para efeito de nova fonte de custeio da seguridade social. (Ac. 101-95542, Sessão de 24/05/2006).*

Portanto, deverão ser excluídas da base de cálculo da contribuição todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, conforme entendimento firmado pelo STF.

Com estas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso, (i) para excluir da tributação a variação cambial, enquanto não liquidados os contratos dos quais decorram as variações ora imputadas ao lançamento perpetrado, (ii) excluir da tributação as parcelas registradas pela recorrente na conta de subvenções para investimento, e (iii) excluir da base de cálculo da contribuição todas as receitas que não sejam decorrentes da venda de mercadorias e de serviços, por não se enquadrarem no conceito de faturamento.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2006

  
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 08
 Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641

## Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

A Câmara não acolheu o voto do i. Relator, que dava provimento integral ao recurso, motivo pelo que fui indicado para redigir o voto vencedor. No voto consta que a insurgência do contribuinte se teria operado contra três aspectos da autuação, a saber:

1. contra o alargamento da base de cálculo da contribuição promovido pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98.
2. inexistência do caráter de receita dos valores recebidos do Governo do Ceará no âmbito do Program de Incentivos Fiscais denominado Provin;
3. necessidade de se reconhecer como receita as variações monetárias decorrentes de alteração de moeda estrangeira no momento da liquidação do respectivo direito ou obrigação.

Antes de adentrar o exame dessas questões, é de relevo deixar registrado que o terceiro ponto, longamente enfrentado no voto do i. relator, não foi expressamente atacado pelo recorrente, ao menos pelo que se lê do relatório. Ali se vê que além de questionar a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo, pela Lei 9.718/98, somente atacou o caráter de receita dos descontos obtidos. Não há no relatório qualquer indicação acerca de insurgência a respeito do momento do reconhecimento contábil das receitas oriundas de alteração do valor de moeda estrangeira.

Ainda assim, dado que o que se busca aqui é transcrever o mais fielmente as discussões travadas na Câmara quando do julgamento do recurso e as conclusões ali extraídas,

jungir-me-ei às três matérias enfrentadas pelo relator em seu voto e que não foram acolhidas pelos seus pares, à exceção do dr. Rodrigo Bernardes.

Coloquei-as na ordem acima, dado que a aceitação do primeiro argumento, conforme fora proposto pelo i. relator já implicaria a impossibilidade de tributação das outras duas parcelas, uma vez que elas não seriam faturamento.

Dirirjo, porém, quanto ao primeiro ponto e assim já me pronunciei em outro julgado. Aqui limito-me a reproduzi-lo:

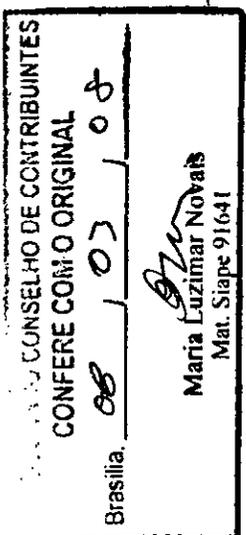
*Fui designado pelo Sr. Presidente para redigir o voto que prevaleceu na Câmara relativamente à matéria atinente à ampliação da base de cálculo da COFINS promovida pela Lei n.º 9.718/98, recentemente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sessão plenária em julgamento de recurso individual.*

*O douto Conselheiro Flávio de Sá Munhoz reiterou o seu entendimento de que aquela decisão, embora tenha sido proferida no controle difuso da constitucionalidade dos atos legais, prerrogativa do Poder Judiciário e em última instância do Excelso Pretório, deve ser imediatamente aplicada mesmo a contribuintes que não tenham figurado na lide específica.*

*Os fundamentos desse seu voto, como está ali registrado, são três. Por primeiro, o caráter imediatamente vinculante no âmbito do próprio Supremo Tribunal de decisão plenária, consoante dispõe o art. 97 da Carta Magna e o Regimento Interno daquele egrégio Tribunal. Por segundo, a obrigatoriedade de a Administração Federal dar aplicação às decisões inequívocas e definitivas ali proferidas, determinada pelo art. 1.º do Decreto n.º 2.346/97. E por fim, a desnecessidade de reserva de plenário para os demais Tribunais aplicarem aquele entendimento.*

*Com todo o respeito que sempre merecem as abalizadas considerações do Dr. Flávio, porque sempre bem embasadas, ousou divergir nesse caso específico. E o faço sem combater o primeiro e o terceiro dos fundamentos apontados, de inegável clareza. Ocorre que ambos se dirigem, com exclusividade, ao próprio Poder Judiciário, que detém a guarda, deferida pela própria Consituição, de velar pela sua estrita obediência, afastando do mundo jurídico as norams expedidas com afronta a ela.*

*Desse modo, o que prevêem ambos são ritos mais céleres naquele soberano Poder para o reexame de matéria que já tenha sido objeto de decisão plenária daquela Corte Maior. Assim, no seu próprio interior, sempre que decida alguma de suas Turmas, pode e deve acolher o entendimento já esposado pelo seu Pleno. Aliás, é para promover justamente a pacificação de entendimentos eventualmente conflitantes de suas Turmas que se reúne o Pleno. De forma análoga, quando tribunais inferiores apreciem matéria que já tenha sido objeto de decisão plenária do STF podem adotar aquele entendimento mesmo sem necessidade de reunirem, por sua vez, o seu próprio Tribunal Pleno.*



*Assim, não contesto em nada esses dois argumentos, apenas entendo que eles não se dirigem aos julgadores administrativos, seja daqui desta Casa, seja das Delegacias de Julgamento. A sua aplicação restringe-se ao próprio Poder Judiciário.*

*Diferente é, no entanto, o segundo fundamento do voto do ilustre Conselheiro. Aqui, sem nenhuma dúvida trata-se de um comando dirigido aos integrantes da administração pública, com destaque aos seus membros incumbidos do julgamento administrativo. Divirjo, entretanto, de sua interpretação. É que o comando do caput do art. 1º do Decreto 2.346/97 vem disciplinado pelos seus parágrafos, que cumpre aqui reproduzir, em acréscimo ao caput, já transcrito pelo próprio relator:*

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.*

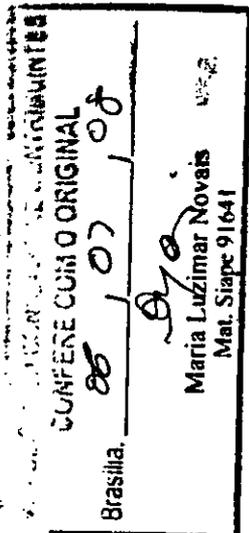
*§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.*

*Como se vê, o próprio decreto mencionado pelo Dr. Flávio estabelece as condições em que um dado ato legal ou normativo deve ter sua aplicação administrativamente afastada: quando uma decisão em controle difuso tenha sido estendida aos demais contribuintes por meio da Resolução do Senado Federal de que trata o art. 52, inciso X, da Constituição Federal, ou quando se trate de decisão proferida em controle concentrado. Somente nesses dois casos, não em outro.*

*É certo que parágrafo único do art. 4º do mesmo decreto fez-se expressa menção aos julgadores administrativos:*

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*

- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*



*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Como se vê claramente, tais menções somente dizem respeito às impugnações e demais recursos administrativos que versem matéria sobre as quais o Secretário da Receita Federal já tenha dispensado a lavratura de autos de infração ou que o Procurador Geral da Fazenda Nacional já tenha dispensado aquele órgão de sua execução judicial, em virtude de a lei em que se baseie o lançamento já tenha sido declarada inconstitucional pelo STF e essa decisão valha para todos. Isto porque o parágrafo de um dado artigo não pode ser lido dissociadamente de sua cabeça.*

*Destarte, não vemos em quê o referido decreto tenha acolhido a possibilidade de os próprios agentes administrativos incumbidos do julgamento administrativo procederem à extensão a contribuintes não integrantes de lides judiciais específicas os efeitos de decisão proferida pelo STF no exercício do controle difuso da constitucionalidade dos atos legais, ainda que tal decisão seja oriunda de seu Pleno.*

*É certo que a ausência, no dispositivo regulamentar, de referência expressa às decisões plenárias do Excelso Pretório poderia levar à interpretação, aqui feita pelo Dr. Flávio, de que se tratasse de "decisão inequívoca e definitiva" a determinar a observância da administração, a teor do seu art. 1º. Tal interpretação, todavia, é negada pela existência dos parágrafos do mesmo artigo, que estabelecem as condições em que tal aplicação se deva dar.*

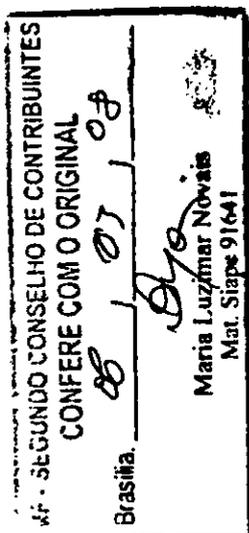
*Reforça esse entendimento a inclusão no próprio Regimento desta Casa do art. 22-A, que somente excepciona da impossibilidade de afastamento de norma legal ou mesmo ato normativo aqueles casos aqui mencionados. Confira-se:*

*Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a*

*publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;*



*II – objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;*

*III – que embasem a exigência do crédito tributário:*

*a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou*

*b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.*

*Com isso, ainda que se pudesse pensar em alguma excepcionalidade, via decreto, ao caso das decisões plenárias, tal extensão estaria expressamente vedada pelo próprio Regimento da Casa.*

Com essas considerações, entendo impossível a extensão da decisão do STF até que seja objeto de Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 52 da Carta Magna.

Com isso, avulta examinar os outros dois pontos, de vez que mesmo não se subsumindo no conceito restritivo de faturamento anterior à Lei nº 9.718/98, desde que se configurem como receita devem ser tributados pela contribuição na forma definida naquela lei.

Também quanto à natureza de receita das variações cambiais já tive oportunidade de me manifestar em voto anterior, que aqui igualmente apenas reproduzo:

*Como relatado, o recurso trata da alteração promovida pela Lei 9.718/98 na sistemática de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incluindo em sua base de cálculo as variações monetárias ativas decorrentes de alteração no valor da moeda estrangeira. Essa alteração está consubstanciada nos arts. 2º., 3º. e 9º. da mencionada lei.*

*Os argumentos apresentados pela recorrente podem ser sistematizados em quatro grupos, dos quais nos ocuparemos, a seguir:*

*1. que as variações indicadas, também denominadas variações cambiais ativas, não são receita no sentido técnico da expressão, de modo que mesmo se admitindo que todas as receitas devam compor aquela base de cálculo nelas não estariam incluídas as variações cambiais;*

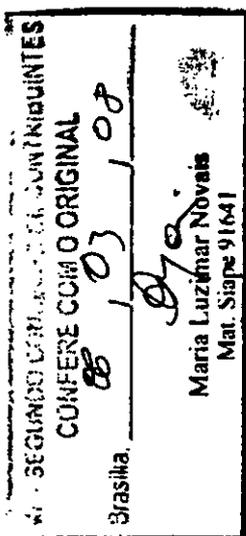
*2. caso ainda assim não se concluísse, apenas no momento do efetivo recebimento dos valores correspondentes é que se poderia tributar as variações.*

*3. inaplicabilidade do regime de competência ao PIS e COFINS;*

*4. as variações cambiais estão abrigadas pela imunidade (sic) conferida às "receitas de exportação".*

*Passemos ao exame de cada grupo de argumentos:*

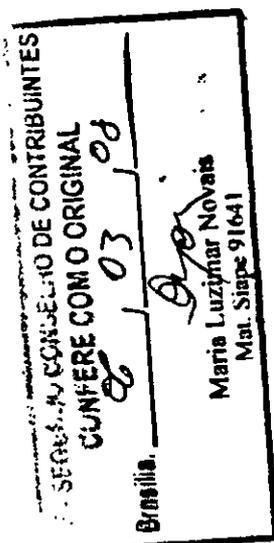
*Para o enfrentamento do tema, faz-se necessária uma breve digressão pelo campo da contabilidade.*



*Como sabido, trata este ramo do conhecimento do registro sistemático do patrimônio de uma entidade e de suas variações ao longo do tempo. Tem como objetivos a adequada informação gerencial e o conseqüente controle da evolução patrimonial das entidades, sejam elas de intuito lucrativo ou não. As variações patrimoniais a serem registradas pela contabilidade podem ser de natureza qualitativa ou quantitativa. As primeiras são as que meramente indicam permutas entre os elementos componentes do ativo entre si, do passivo entre si, ou do ativo e passivo simultaneamente mas com compensação plena; desse modo, sua característica essencial é a não modificação do valor do patrimônio líquido da entidade. Contrariamente, as variações patrimoniais quantitativas expressam exatamente mutações na situação líquida da entidade, seja pelo aumento (diminuição) do ativo sem correspondente aumento (diminuição) de mesmo valor no passivo seja por aumento (diminuição) deste sem aumento (diminuição) igual naquele ou compensação interna em cada grupo. São estas últimas que nos interessam. Desde o século XV, quando foi inventado, tornou-se universal o uso do método de registro dos fatos administrativos conhecido como das partidas dobradas, o qual pode ser enunciado da forma mais simples como: a cada lançamento a débito de uma conta deve corresponder um lançamento a crédito de mesmo valor em outra(s) conta(s). Aplicado ao registro das variações patrimoniais quantitativas, tal método implica o lançamento a crédito de alguma conta sempre que houver algum aumento no ativo ou diminuição no passivo (lançamento a débito). Não havendo conta no próprio ativo nem no passivo para suportar tal lançamento a crédito, o mesmo deveria ser efetuado no próprio patrimônio líquido. Essa prática, porém, logo se revelou inadequada, dada a grande quantidade de operações a ser registrada numa entidade de natureza comercial ou de prestação de serviços, as quais poderiam se compensar mutuamente. Passou então a ser adotada a prática de registrar no patrimônio líquido apenas o resultado de diversas operações realizadas ao longo de um período estabelecido, normalmente um ano, que passou a ser conhecido como exercício social da entidade. Essa prática, por seu turno, deu origem às contas de resultado: receitas para registrar a contrapartida, a crédito, de aumentos no ativo ou diminuição no passivo; e despesas, no caso de aumento no passivo ou diminuição no ativo. A adoção de exercícios sociais levantou em seguida a questão do momento adequado para o reconhecimento das receitas e despesas. Firmou-se, então, o princípio da competência, segundo o qual tais receitas deveriam ser atribuídas ao exercício social em que estivessem ganhas e as despesas àquele em que incorridas, independentemente de sua efetiva transformação em moeda pelos recebimentos ou pagamentos. Interessa-nos aqui especialmente a questão do reconhecimento das receitas. Para sua determinação tem prevalecido o exame de três condicionantes: a) o esforço para sua obtenção já esteja concluído; b) o seu valor em moeda já seja plenamente conhecido ou estimável; c) já se conheçam todos os custos relacionados a sua obtenção.*

*Finda a digressão.*

*Aplicados os conhecimentos acima à questão que nos interessa, qual seja, se as variações monetárias ou cambiais ativas têm ou não a*



*natureza de receitas, podendo ser como estas tratadas, vemos que nenhuma contradição há com os princípios contábeis estabelecidos. De fato, trata-se do registro da contrapartida, a crédito, do aumento de itens do ativo ou da diminuição de itens do passivo, decorrente, aqui, da perda de valor da moeda estrangeira, na qual se detém o direito ou a obrigação, frente à moeda nacional, em que, obrigatoriamente, devem ser registrados os valores patrimoniais. Embora possam não ser chamadas de receitas, preenchem a mesma função.*

*Do ponto de vista legal, também, não nos parece haver qualquer objeção a ser feita. Assim, a legislação comercial (Lei 6.404/76) já determina a obrigatoriedade do respeito aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre os quais, figuram com destaque, o do denominador comum monetário:*

***“As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda de poder aquisitivo da data do último balanço patrimonial...”**<sup>8</sup> (sublinhei) e o do reconhecimento da receita:*

***“A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora...”**<sup>9</sup> (sublinhei)*

*A mesma lei determina a adoção, como regra, do regime de competência no reconhecimento das receitas e despesas por ocasião da apuração do resultado (Lei 6.404/76, art. 177). Como é de conhecimento geral, este comando legal não foi alterado pela Lei 10.303/2001 que acrescentou artigos e modificou a redação de outros dispositivos da Lei 6.404/76.*

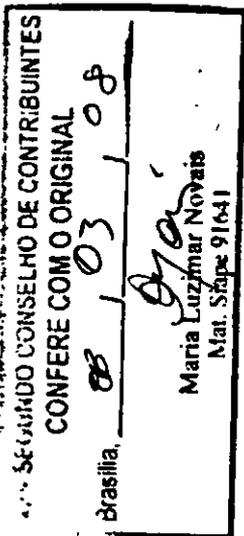
*Deflui, logicamente, desses princípios a necessidade de registrar o valor das vendas a prazo, desde que os produtos ou serviços correspondentes já tenham sido entregues ou colocados à disposição do cliente, e mesmo que os valores não tenham ainda sido saldados. Do mesmo modo, a necessidade de corrigir tal valor entre a data da venda ou prestação do serviço e a do balanço patrimonial, de modo que aquele valor seja expresso em moeda nacional da data da demonstração a ser elaborada. Não importa ao caso que este valor possa ser futuramente alterado; importa que na data da elaboração da demonstração contábil é ele que corresponde, em moeda nacional, ao direito de crédito reconhecido no Ativo ou à obrigação registrada no Passivo.*

*De forma similar tem agido o legislador fiscal. Veja-se, a propósito, o art. 7º. do Decreto-lei 1.598/77, verbis:*

***Art. 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. (negritei)***

<sup>8</sup> IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., GELBKE, E. R.. Manual De Contabilidade Das Sociedades Por Ações.. São Paulo: Atlas, 1990.

<sup>9</sup> Id.. Ibidem.



*Ainda mais explicitamente, o mesmo decreto-lei 1.598/77, em seu art. 18, determina a obrigação de incluir no lucro operacional as variações monetárias em função da taxa de câmbio:*

*Art. 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.*

*Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional*

*.A leitura integrada dos dispositivos leva à inexorável conclusão de que se a empresa opta ou é obrigada (caso da autuada) à apuração do lucro real deve apurar tais variações monetárias e inclui-las no lucro operacional.*

*Por outro lado, a lei 9.718/98, em seu art. 9º., determinou a equiparação das variações cambiais ativas a receitas financeiras para efeito de tributação pela COFINS. Veja-se:*

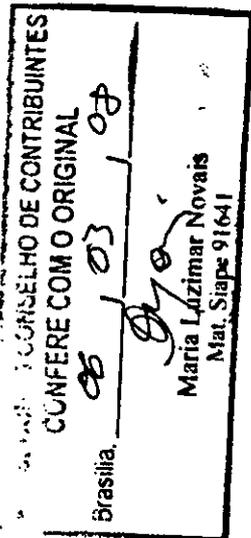
*Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido,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

*Na medida em que as receitas financeiras estão na base de cálculo, por força do disposto nos arts. 2º. e 3º., é de se concluir que as variações cambiais ativas também o estão.*

*Logo, não há qualquer dúvida de que, mesmo sendo, como são, meros registros contábeis, por natureza mesma transitórios, devem ser incluídos na base de cálculo da COFINS a partir da entrada em vigor da Lei 9.718.*

*Refoge à competência deste conselho o exame de se, por força de dispositivos constitucionais, a Lei 9.718/98 poderia efetuar a equiparação que efetuou. Para isso somente o Poder Judiciário tem competência. Não vemos, entretanto, por tudo quanto já apontado, qualquer ofensa aos princípios contábeis.*

*Aqui, vale mencionar que o princípio da prudência ou conservadorismo que alguns pretendem aplicar ao caso das variações cambiais, não tem aplicação à situação abordada. Isto porque, tal princípio determina que se avaliem os itens do ativo pelo menor valor sempre que, no momento da elaboração da demonstração, haja dúvida quanto ao correto valor a considerar, ou haja mais de uma possibilidade de avaliação. Ora, na presente situação, como já se disse o valor, no momento da elaboração da demonstração é perfeitamente determinado, não cabendo igualmente dúvida de que o valor em moeda estrangeira é já de direito crédito da empresa. Logo, há de ser*



*reconhecido em moeda nacional na exata medida determinada pelo valor daquela moeda na data de elaboração da demonstração.*

2) *O momento de reconhecimento das receitas foi, durante muito tempo, motivo de discussão por parte da ciência contábil. No entanto, como indicado brevemente na digressão supra, hoje não mais carece de dúvida que, como regra, é de se atender ao regime de competência. Por este, toda variação patrimonial deve ser adequadamente reconhecida nas demonstrações financeiras elaboradas. Logo, a variação cambial, espelhando uma variação patrimonial, tem de estar registrada na contabilidade na data da elaboração das demonstrações. E isto porque, neste momento, já se cumprem os três requisitos para o reconhecimento de receitas mencionados na digressão acima. Note-se que, embora sujeito a mudanças no futuro, o seu valor, naquela data, já é perfeitamente calculável.*

*O outro regime de apuração é o regime de caixa, segundo o qual reconhecer-se-iam as receitas apenas no momento de sua efetiva realização em dinheiro. Seguindo a norma contábil, a aplicação fiscal desse regime de caixa sempre constituiu exceções expressamente previstas na legislação. Não é diferente o caso de que nos ocupamos.*

*Com efeito, a partir de janeiro de 2000, o legislador fiscal inverteu a regra no tocante às variações cambiais: estas passaram a ser incluídas na base de cálculo da COFINS, como regra, segundo o regime de caixa. Facultou, entretanto, o legislador, o reconhecimento segundo o regime de competência, desde que houvesse uniformidade de tratamento entre todos os tributos diretamente relacionados a ela, ou seja, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. Tendo a empresa feito uso dessa faculdade nos anos de 2000 e 2001, como bem apontado no auto de infração e na decisão de primeira instância, é de se exigir a contribuição sobre as variações cambiais ativas verificadas em todo o período constante da autuação.*

*Não existe, na ciência contábil, um terceiro regime segundo o qual as variações monetárias só poderiam ser tributadas quando do vencimento do direito ou obrigação, por somente aí se tornarem "certas". Tal critério, baseado em doutrina de duvidoso valor, além de não ser previsto na boa técnica contábil, carece de toda lógica. De fato, numa transação com moeda estrangeira, o único valor certo é aquele nela expresso, objeto do contrato entre as partes. O valor em moeda nacional dependerá sempre da taxa cambial. O exportador não tem como saber quantos reais receberá pela venda até que haja o efetivo pagamento e sua conversão em moeda nacional junto à Autoridade Monetária. No momento do vencimento o que se torna exigível é aquele valor em moeda estrangeira. Essa exigibilidade não é, de modo algum, garantia de recebimento e, se este não ocorre, o crédito poderá ainda tomar um novo valor, inclusive menor, por força de eventual variação na taxa de câmbio. No caso de uma venda a prazo no mercado interno não é diferente (lembrem-se a propósito os acordos entre credor e devedor que muitas vezes importam renúncia ao recebimento de uma parte do crédito já reconhecido contabilmente).*

06578401814

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTEES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 06 10 03 108  
*Myo*  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Sipe 91641



*Por fim, é a norma fiscal que estabelece o momento da tributação. Normalmente, tem-no feito com obediência da boa técnica contábil. É precisamente o que ocorre no caso de que nos ocupamos.*

Assim, não vejo como se possa adotar um terceiro momento para a apuração das receitas oriundas da alteração no valor da moeda estrangeira em que se contratou, gerando direitos ou obrigações.

Embora uma parte dos períodos de apuração atuados já corresponda ao exercício financeiro de 2000, ao qual se aplicariam as disposições do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não há no relatório indicação quanto ao regime de escrituração adotado pela empresa nesse ano. Isso, aliás, se deve ao fato de que sua insurgência no toante às variações cambiais se resumiu à inconstitucionalidade da alteração promovida pela Lei nº 9.718/98.

Nesses termos, é de ser entender correta a autuação e negar provimento ao recurso interposto também quanto a esse ponto.

O último ponto sobre o qual a Câmara deliberou disse respeito ao caráter de receitas, e de receitas tributáveis pela contribuição, dos valores recebidos do Governo do Ceará no âmbito do Programa Provin. Valeu-se de voto também de minha lavra em processo de outro contribuinte no qual a Câmara concluiu pela procedência de autuação de Cofins. Em situação análoga. Reproduzindo-o aqui:

*Quanto à segunda matéria, se refere ao correto enquadramento contábil das subvenções e, por decorrência, à incidência da Cofins.*

*O primeiro registro do tema pode ser encontrado na norma legal que tratava dos lançamentos contábeis para efeito de exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, antes da edição da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA), ou seja, a Lei nº 4.506/64. Assim dispunha:*

*Art. 44. Integram a receita bruta operacional:*

*I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;*

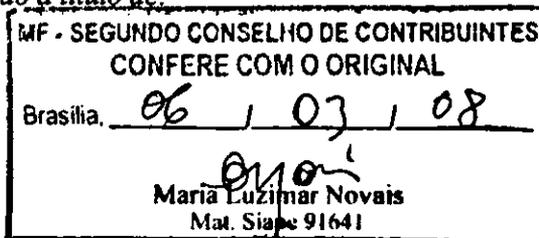
*II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;*

*III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;*

*IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*

*Mesmo tendo sido adaptada, pelo Decreto-lei nº 1.598/77, às disposições da lei das S.A., neste particular não sofreu alteração. Vale dizer que o segundo não revogou a norma anterior. Ele dispôs:*

*Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:*



*I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;*

*II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*

*III - prêmio na emissão de debêntures;*

*IV - lucro na venda de ações em tesouraria.*

*§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.*

*§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:*

*a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou*

*b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*

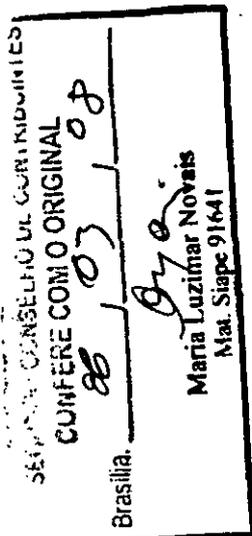
*Examinando o assunto, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF expediu o Parecer Normativo (PN CST) n.º 112/78, que esclareceu os requisitos para que as subvenções recebidas possam ser tratadas como para investimento, permitindo-se o seu lançamento direto em conta de reserva de capital sem transitar pelo resultado do período. Assim, tomando como referência o PN CST n.º 02/78, adotou o seguinte entendimento:*

*2.12 - Observa-se que a subvenção para investimento apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.*

*Mais adiante em seu item 2.14:*

*As SUBVENÇÕES, em princípio, serão todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as subvenções para custeio ou operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as subvenções para investimento, como parcelas do resultado não-operacional.*

*Resta ainda definir se essa inclusão das subvenções no resultado operacional, se de custeio, e não-operacional, se para investimento, implica sua tributação pela COFINS, após a edição da Lei n.º 9.718/98. É que entendem alguns que, mesmo integrando o resultado*



operacional, não se conformariam a um conceito de receitas, mais restritivo, que exigiria uma efetiva contraprestação em bens ou serviços por parte da recebedora dos recursos. Essa linha de raciocínio pretende estabelecer uma distinção entre acréscimo patrimonial, o gênero, e receitas, definindo-as como espécie daquele, que incluiria ainda as recuperações de despesas, as subvenções e as doações. Pode-se encontrar na literatura contábil exemplo (embora aparentemente isolado) de tal definição, na seguinte conceituação<sup>10</sup>

*Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.*

Entretanto, tal definição (ou, melhor dizendo, a interpretação que nela pretenda ver a possibilidade de excluir alguns tipos de acréscimo patrimonial) não encontra guarida nas normas técnicas de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão legalmente habilitado a disciplinar o exercício da profissão. Com efeito, a Norma Técnica NBT 10, subitem 10.16, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001 estabelece:

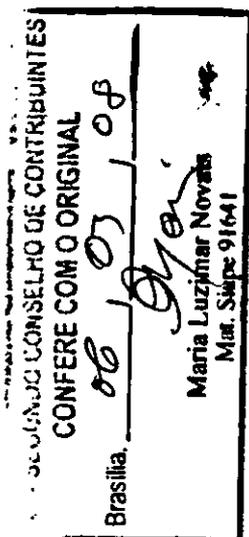
#### 10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL

10.16.2.1 - *As transferências a título de subvenção que correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.*

10.16.2.2 - *As transferências a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.*

10.16.2.3 - *Os auxílios ou contribuições para despesas de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. De igual modo, os auxílios ou contribuições devem ser contabilizados em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social das entidades que se sujeitam às normas contábeis mencionadas no item 10.16.1.4.*

10.16.2.4 - *As doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receita. As doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no Patrimônio Líquido ou Social, conforme seja o caso específico da pessoa jurídica beneficiária da transferência. Essa determinação do órgão responsável pelo disciplinamento do exercício da contabilidade no nosso País, ratifica, como não poderia deixar de ser, o que já vem expresso na norma legal específica do assunto, qual seja a Lei nº 6.404/76:*



<sup>10</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986. p.127

*Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*

*§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;*
- d) as doações e as subvenções para investimento.*

*§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.*

*§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.*

*§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.*

*§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.*

*Guarda, além disso, e igualmente como não poderia deixar de ser, inteira coerência com as resoluções do mesmo Conselho que definem e explicam os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São elas a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que diz*

#### **SEÇÃO VI**

#### **O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA**

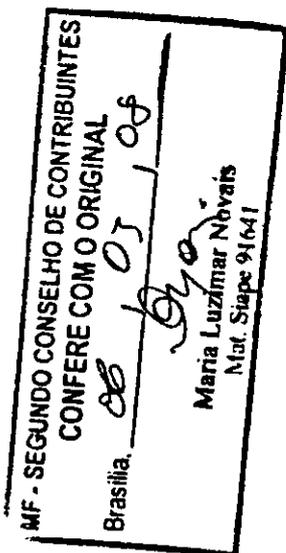
*Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.*

*§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.*

*§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.*

*§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:*

*I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;*



*II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;*

*III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;*

*IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.*

*e a de n.º 774, de 16 de dezembro de 1994 (DOU de 18.01.1995) que, aprofundando a anterior, menciona:*

#### *1.4 - Dos objetivos da Contabilidade*

*O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade -particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.*

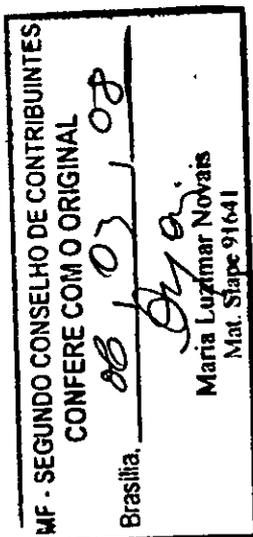
*O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo "econômico" é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como "receitas" e "despesas". Já os aspectos qualificados como "financeiros" concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.*

*E mais adiante:*

#### *2.6.1 - As variações patrimoniais e o Princípio da Competência*

*A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de "qualitativas", ou "permutativas", enquanto as segundas são chamadas de "quantitativas", ou "modificativas". Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.*

*A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da*



*confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas” –, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.*

*Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.*

*Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.*

*Por tudo quanto exposto, não parece haver dúvida de que, sendo as subvenções para custeio, RECEITAS integrantes do sub-grupo dos Resultados Operacionais, estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS após o advento da Lei nº 9.718/98.*

*No caso em discussão, a impropriedade de sua classificação como subvenção para investimento avulta da leitura da documentação acostada aos autos, da qual inequivocamente se conclui não haver qualquer exigência para que os recursos recebidos dos cofres do Estado do Ceará sejam obrigatoriamente aplicados na aquisição de ativos necessários à implantação ou à expansão do parque fabril da atuada.*

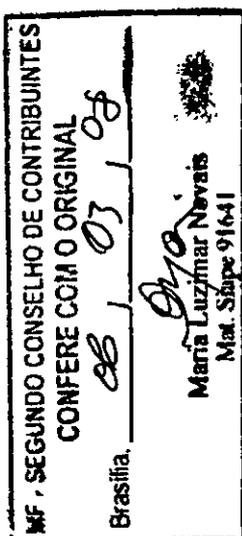
*Muito ao contrário, a concessão de tais recursos apenas encontra como condições:*

- 1. a implantação do empreendimento no Estado do Ceará;*
- 2. uma vez implantado, a sua continuidade dentro de padrões de desempenho vagamente definidos e acompanhados pelo governo do Estado.*

*Por conseguinte, apenas uma alegação quanto à inaplicabilidade do PN CST nº 112/78 poderia socorrer a atuada. Como é cediço, tal argumento não cabe no leque de competências deste Conselho, mormente após a inclusão em seu regimento do art. 22-A.*

*Assim, considerando que:*

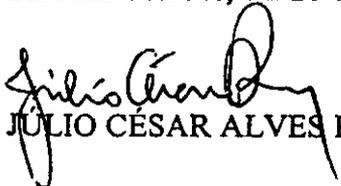
- 1. as subvenções ora sob exame são classificáveis corretamente como subvenções correntes para custeio;*
- 2. tais subvenções integram, na condição de receitas, o resultado operacional da empresa;*



3. o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 determina a tributação pela COFINS da totalidade das receitas obtidas pela pessoa jurídica.

Diante de todo o exposto, é de se negar provimento integral ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2006.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

**MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**CONFERE COM O ORIGINAL**  
Brasília, 06 / 10 / 08  
  
Maria Luzimar Novais  
Mat. SIAPE 91641