



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

Recorrente : COTECE S.A.  
Recorrida : DRJ em Fortaleza - CE

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 01/03/07  
Rubrica

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30/01/04  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siape 91641

### COFINS.

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

após 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.

BASE DE CÁLCULO. VALORES DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO. 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 para financiamento da seguridade social.

### Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COTECE S.A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sandra Barbon Lewis (Relatora), Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente). Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Júlio César Alves Ramos  
Relator-Designado

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília,

30/01/07

Maria Luzimai Novais  
Mat. Siapc 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

Recorrente : COTECE S.A

### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de fls. 03/15, no valor de R\$ 7.303.901,97, referente ao período de 1999-2003, mantido pela primeira instância.

O lançamento refere-se a divergências entre os valores declarados e os valores escriturados pelo contribuinte com relação a Cofins.

Notificada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação (fls. 42/93) alegando, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por vício formal e extemporaneidade de prazos, posto que o prazo de cento e vinte dias previsto nos artigos 7º, inciso IV, 12º, inciso e 15º inciso I, da Portaria SRF 3.007 de 26 de novembro de 2001 não foi obedecido pela autoridade fiscalizadora, que iniciou as atividades em fevereiro de 2003 e as concluiu, somente em setembro de 2003. Por este motivo requer a nulidade do Auto de Infração agravado pelo fato de o Auto de Infração referir-se a IRPJ e CSLL e a autuação recair sobre PIS e Cofins. Alegou, ainda, cerceamento de defesa por ausência de prévio conhecimento sobre a matéria investigada. No mérito, aduziu que a base de cálculo da contribuição não é a apurada pelo Fisco como variação cambial passiva e sim a variação cambial ativa, posto que aquela trata de mera recuperação de despesas, não sendo a base de cálculo imponível no presente caso, qual seja, a verdadeira receita auferida, portanto, inaplicável a Lei nº 9.718/98, como pretende o Fisco. Alegou que a variação cambial passiva não é tributável quando se trata de empréstimo e financiamento, mesmo que tenha havido lançamento da variação monetária, motivo pelo qual requer a exclusão da base de cálculo do valor de R\$ 287.736,28. Requeru fosse excluído da base de cálculo o valor de R\$ 674.923,51, por se tratar de reclassificação contábil, posto que foi lançado em outubro de 2002, como provisão e emissão de DCTF e posteriormente verificou-se a necessária reclassificação contábil deste mesmo valor, não cabendo tributação, por se tratar de mera reclassificação contábil. Requeru o reconhecimento da isenção tributária de parte do lançamento, posto que foi realizou negociação direta com empresa exportadora, conforme previsão da MP 2.158/2001, artigo 14, inciso IX e artigo 179 do CTN. Alegou improcedência do lançamento do lançamento de R\$ 3.619.613,41, por se tratar de subvenção do ICMS decorrente do Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresa - PROVIN, firmado entre o BEC e o Contribuinte. Requeru, ainda, o reconhecimento do recolhimento da Cofins feito através de compensação, com créditos provenientes da União, do valor de R\$ 136.204,46, pertinente ao mês de janeiro de 2003. Alegou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, que determinou a majoração da alíquota de 2% para 3%, motivo pelo qual pleiteou a redução da alíquota para 2%. Alegou, ainda, ofensa ao princípio da capacidade contributiva e o acolhimento da preliminar, anulando-se o Auto de Infração.

A decisão de primeiro grau (fls. 340/370) manteve o lançamento, afastando a pretensão da Recorrente pelos seguintes argumentos: rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento por constituir o MFF elemento de controle da administração tributária não influenciando na legitimidade do lançamento tributário; que não se verificou no presente caso qualquer hipótese de nulidade prevista no art. 59, do Decreto nº 70.235/72. No mérito, a procedência do lançamento, não havendo previsão legal para a exclusão da base de cálculo das aplicações financeiras, inclusive as variações cambiais ativas, bem como das variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira porque tributadas pelo regime de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuinte

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/03

Maria Luzinhar Nôvais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
.Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89

Recurso nº : 127.882

Acórdão nº : 204-00.419

competência, sendo irrelevante a reclassificação contábil. Que a redução do ICMS evidencia, antes, um não-desembolso financeiro, isto é, um benefício que passa a integrar o capital de giro do negócio, ou seja, receita decorrente de recuperação do tributo. Incompetência da administração para apreciar questões referentes à inconstitucionalidade e ilegalidade de leis.

Inconformada, a Recorrente recorreu a este Segundo Conselho de Contribuintes, pelo recurso voluntário de fls. 374 a 428, sendo que referido apelo repisa, de forma geral, suas razões de impugnação. Requer, em síntese, o integral provimento de seu recurso para reformar a decisão de primeiro grau, anulando-se o procedimento fiscal e, como consequência, o indeferimento do lançamento. O recurso em comento está garantido pelo arrolamento de bens.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20 / 01 / 07

Maria Luzinir Novais  
Mat. Siapc 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
SANDRA BARBON LEWIS

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

Por bem dirimir a questão, adoto como voto o voto-vista do conselheiro Flávio de Sá Munhoz.

A controvérsia envolve 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* e, ainda, o 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.

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 incide sobre os ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídos na receita e na apuração do lucro real obtido. 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 faltível. 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 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 nº 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*

<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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/04

*Maria Luzimara Novais*  
Maria Luzimara Novais  
Mat. Siapc 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

*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 nº 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:

*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 Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL.

Brasília, 30/01/04

Maria Luzmar Novais  
1999-01-01

## 2<sup>2</sup> CC-MF

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

*Rubens Gelbcke, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Atlas, 4<sup>a</sup> 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.

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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília,

30/01/04

Maria Luzimara Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

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.

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,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuinte

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/2004

Maria Luzimai Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

*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.

Nesse aspecto, se adotado o entendimento equivocado consignado no ADI SRF nº 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20/01/2004

Maria Luzimai Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

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 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 considerá-las no conceito técnico de receita, pelo expresso 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.*

<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.

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

<sup>4</sup> Nota de rodapé do autor nº 92: Orientação constante do Parecer Normativo CST nº 112/78

<sup>5</sup> Nota de rodapé do autor nº 93: Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 31, incorporado ao art. 418 do RIR/99

<sup>6</sup> Nota de rodapé do autor nº 94: Conforme inciso IV, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 27.11.1998



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>20/10/2005</u>	
Maria Luzinair Novais Mat. Siapc 91641	

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

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 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 subvenzionada, 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.*

#### **Conclusão**

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 e (ii) excluir da tributação as parcelas registradas pela recorrente na conta de subvenções para investimento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005. //

SANDRA BARBON LEWIS



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília. 30/01/04

Maria Luzimara Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Fui designado relator no presente processo em virtude da divergência que se estabeleceu na Câmara quanto às duas matérias de que trata o recurso da empresa, a saber, a inclusão na base de cálculo da Cofins das variações cambiais e dos recursos repassados pelo Governo do Estado do Ceará como incentivo à implantação de empresas.

Quanto às variações cambiais, foi o assunto discutido à exaustão quando do exame do Recurso de nº 128.309, recorrente a empresa Griffin Brasil Ltda., no qual esta Câmara firmou o entendimento de que as mesmas se incluem no cômputo da base de cálculo da contribuição e que o momento de seu reconhecimento é aquele definido pelo princípio contábil da competência. Aqui, sendo o mesmo o entendimento que prevaleceu, limito-me a reproduzir o voto condutor daquele julgado.

Como relatado, o recurso trata da alteração promovida pela Lei nº 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.

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 consequente 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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/09

Maria Lúzimara Novais

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

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.

Para finalizar a digressão, vale o registro de que todo o entendimento acima encontra-se devidamente normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão legalmente habilitado a definir os procedimentos técnicos na área contábil. Vejam-se as Resoluções CFC nºs 750, de 29 de dezembro de 1993, 774, de 18.01.1995, bem como a Nota Técnica NBT nº 10, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001. Todas elas expressam o entendimento de que nem há a necessidade de contraprestação pelo recebedor da receita; basta que haja o acréscimo patrimonial na forma definida acima. No mesmo sentido, têm regulado a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), bem como o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBRACON).

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, do ganho ou 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 nº 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>7</sup> (sublinhei)*

e o do reconhecimento da receita:

<sup>7</sup> IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., GELBKE, E. R.. *Manual De Contabilidade Das Sociedades Por Ações..* São Paulo: Atas, 1990.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/04

Maria Luzimara Novaís

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

*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>8</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 nº 6.404/76, art. 177). Como é de conhecimento geral, este comando legal não foi alterado pela Lei nº 10.303/2001, que acrescentou artigos e modificou a redação de outros dispositivos da Lei nº 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 nº 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. (negrito)*

Ainda mais explicitamente, o mesmo Decreto-Lei nº 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 incluí-las no lucro operacional.

Por outro lado, a Lei nº 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,*

<sup>8</sup>Id.. Ibidem.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/2004

Maria Luzimara Novais  
Mat. Siapé 91641

2º CC-MF  
Fl.

*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 nº 9.718/98.

Refoge à competência deste conselho o exame de se, por força de dispositivos constitucionais, a Lei nº 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, data máxima *vénia*, 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 da empresa. Logo, há de ser reconhecido em moeda nacional na exata medida determinada pelo valor daquela moeda na data de elaboração da demonstração.

Quanto ao momento de reconhecimento das receitas, foi ele, 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.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/04

Maria Luzimara Novais  
Mat. Sape V1641

2<sup>a</sup> CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

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).

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.

Por todo o relatado, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto no atinente às variações cambiais ativas.

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.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuinte

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/04

*Maria Luzimara Novais*  
Maria Luzimara Novais  
Mat. Seg. 2004-01-30

2<sup>a</sup> CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

§ 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) nº 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 nº 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 nº 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>9</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.*

<sup>9</sup>JUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1986. p.127



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/07

Maria Luzimári Novais  
Mat. Susep 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

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. - 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 - *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:

*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.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/01

*Maria Luzimara Novais*  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

§ 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 nº 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 freqüência 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/01/01

Maria Luzimari Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89  
Recurso nº : 127.882  
Acórdão nº : 204-00.419

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 autuada.

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

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20/01/04

Maria Luzinir Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10380.009534/2003-89

Recurso nº : 127.882

Acórdão nº : 204-00.419

Por conseguinte, apenas uma alegação quanto à inaplicabilidade do PN CST nº 112/78 poderia socorrer a autuada. 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; e
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.

Voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS