



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

Processo nº 10410.001315/2005-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001437 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2011
Matéria COFINS
Recorrente MOINHO MOTISA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2000 a 30/06/2000, 01/09/2000 a 30/09/2000, 01/01/2001 a 31/01/2001, 01/03/2001 a 31/07/2001, 01/09/2001 a 31/05/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/10/2002 a 30/11/2002, 01/02/2003 a 30/04/2003, 01/06/2003 a 31/12/2003, 01/02/2004 a 31/05/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004

Ementa: BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS. AÇÃO JUDICIAL PRÓPRIA.

A base de cálculo da Cofins e do PIS, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do § 1º do artigo 3º da Lei 9718/98, passou a ser o faturamento, assim entendida as receitas que correspondam às atividades operacionais próprias da empresa. Tal entendimento foi reafirmado pela Corte Superior em ação judicial própria interposta pela contribuinte, com trânsito em julgado.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CÂMBIAIS. ADOÇÃO REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações cambiais ativas integram a base de cálculo da contribuição por expressa determinação contida na lei, e, se tributadas pelo regime de competência, por opção do contribuinte, devem ser reconhecidas mensalmente, independente da efetiva liquidação das operações que as geraram. As variações monetárias ativas integram, igualmente, a base de cálculo da contribuição, devendo ser reconhecidas mensalmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para excluir os valores lançados sob a égide da Lei 9718/98 por se tratarem apenas de lançamentos relativos a receitas financeiras, cuja tributação, no período, relativa ao PIS e à Cofins foi afastada pelo STF em ação própria interposta pela contribuinte

Nayra Bastos Manatta – Presidente e relatora

EDITADO EM: 29/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL, GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO

Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência da COFINS relativa aos períodos de apuração de fevereiro a junho, setembro/00; janeiro, março a julho, setembro a dezembro/01; janeiro a maio, agosto, outubro a novembro/02; fevereiro a abril, junho a dezembro/03; fevereiro a maio, agosto, outubro a novembro/04 em virtude de diferença apurada entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

A contribuinte apresenta impugnação alegando:

1. O lançamento decorre de suposta receita financeira decorrente de variação cambial nos anos calendários examinados. Todavia, nestes períodos a contribuinte suportou o ônus de variação cambial passiva o que seria suficiente para determinar a insubsistência da pretensão;
2. Nenhum valor foi incorporado ao patrimônio da empresa razão pela qual não se pode falar em receita, conforme se depreende pela análise de sua contabilidade, que, desde já requer seja examinada;
3. No documento 03 anexo estão contabilizadas as variações cambiais ativas apuradas na liquidação dos contratos de cambio especificados, significando o que se ganhou efetivamente, sendo que tal receita foi submetida à tributação;
4. Na medida em que as compensações realizadas não foram formalmente rejeitadas e nem foram apresentadas razões neste sentido tem-se uma impropriedade do lançamento;
5. A empresa registrava mensalmente a variação cambial passiva correspondente a cada contrato e no mês em que eventualmente baixasse a cotação do dólar contabilizava a recuperação/reversão do valor apurado mediante a conversão da quantidade de dólares do respectivo contrato pelo valor da moeda americana no mês de cotação, escriturando tais operações na conta variação cambial acima da UFIR;

6. O fisco considerou como integrante da base de calculo das contribuições (PIS E COFINS) os valores das recuperações/reversões das variações cambiais negativas anteriores, interpretando meros ajustes como receitas financeiras;
7. A fiscalização não tributou receitas mas apenas ganhos temporários de variações cambiais ativas, sendo que tais ganhos não foram compensados com as perdas;
8. Sob o titulo créditos em juros passivos acima da UFIR o Fisco pretende fazer incidir o PIS e a COFINS sobre valores que correspondem a reversão de variações monetárias passivas decorrentes de cotação anteriores da taxa do dólar em relação aos mesmos contratos e durante a respectiva vigência, ou seja, antes da liquidação da operação;
9. Discorre sobre os contratos considerados pela fiscalização, demonstrando que em realidade suportou variações passivas;
10. as decisões proferidas pelo STF em relação à inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9718/98 afastam a exigência consubstanciada no presente lançamento por inconstitucionais, devendo tais decisões serem observadas pela Administração.

A DRJ em Recife julgou procedente o lançamento.

Cientificada a contribuinte apresenta recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial, acrescendo:

1. Nulidade da decisão recorrida uma vez que esta não se pronunciou sobre a compensação que a empresa realizou via DCOMP dos valores objeto deste lançamento com créditos advindos do IPI, bem como sobre a aplicação das decisões do STF acerca da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9718/98, que deveriam ter sido observadas pela Administração;
2. Na conta variação cambial acima da UFIR estão registrados apenas os ajustes originários da variação de cotação do dólar americano em relação ao real, razão pela qual a possível confusão alegada pela relatora do acórdão recorrido não resta configurada;
3. As variações cambiais referem-se exclusivamente às importações de trigo e é na conta importações em andamento que a recorrente contabiliza as operações em relação às quais ainda não ocorreu o desembaraço e a entrada do produto importado. Assim a variação cambial, passiva ou ativa, contabilizada nesta conta tem o único efeito de ajustar o valor em reais a ser contabilizado na conta de estoques por ocasião do desembaraço e entrada do produto no estabelecimento da recorrente;

4. A variação cambial, neste caso, jamais configura um ganho ou perda para apuração de resultados. Tanto é verdade que a contabilização ocorreu tão somente em contas patrimoniais. Desta forma a variação cambial escritura na conta importações em andamento não constitui base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, no período em que era legalmente permitido, e, pelas mesmas razões, não deveria ter constituído base de cálculo destas contribuições no regime cumulativo por não representar receita ou despesa.

A Segunda Câmara do Segundo Conselho do CARF anulou a decisão recorrida por cerceamento de direito de defesa uma vez que esta não havia se manifestado sobre as compensações alegadas pela contribuinte.

Foi proferida nova decisão julgando a impugnação da contribuinte improcedente.

A contribuinte apresentou recurso voluntário alegando as mesmas razões da inicial e acrescendo:

As receitas financeiras não podem integrar a base de cálculo da contribuição em virtude de decisão proferida pelo STF que declarou inconstitucional toda a exigência desta contribuição que exceda o conceito de faturamento;

Possui ação própria acerca do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei 9718/98, tendo obtido provimento das suas pretensões por meio do RE/488882 proferido pelo STF que afastou o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9718/98 por inconstitucional;

Toda a tributação e recolhimentos efetuados a título do PIS e da Cofins, inclusive as contidas neste processo, sobre as receitas financeiras auferidas, é, portanto, indevida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

No que diz respeito à compensação alegada pela contribuinte deve ser dito que a compensação inicialmente prevista na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- CTN, como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, tinha desde o início como condição básica a certeza e liquidez do crédito conforme preceitua o art. 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir

autoridade administrativa, autorizar compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Consta ainda do citado dispositivo a autorização dada para que a lei ordinária estipulasse as condições e garantias para a autoridade administrativa proceder sua homologação.

A Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que em seu art.66, com a redação dada pelo art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, assim dispôs sobre a compensação:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

No regime da Lei nº 8.383/91, a compensação era possível apenas entre indébito e débito fiscal, vincendos, da mesma espécie e destinação constitucional

Posteriormente foi editada a Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que em seu art.74 (redação original) autorizava a compensação entre créditos e débitos relativos a espécies tributárias distintas, por meio de requerimento administrativo e com autorização do Fisco, vedada a consecução do procedimento, sem tais formalidades, por iniciativa unilateral do contribuinte.

O dispositivo legal acima foi posteriormente regulamentado pelo Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, em seus arts.1º a 3º:

Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.

Art. 2º O sujeito passivo, que pleitear a restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, pode requerer que a Secretaria c/a Receita Federal efetue a compensação do valor do seu crédito com débito de sua responsabilidade.

Art. 3 A Secretaria da Receita Federal, ao reconhecer o direito de crédito do sujeito passivo para restituição ou ressarcimento de tributo ou contribuição, mediante exames fiscais para cada caso, se verificar a existência de débito do requerente, compensara os dois valores.

A autorização legal concedida foi para a compensação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, de iniciativa do contribuinte, mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, mesmo de espécies diferentes.

No caso dos autos a contribuinte alega ter ingressado administrativamente com os pedidos de compensação por meio das Dcomp, na DRF/Maceió, na época dos períodos do lançamento, sem, contudo anexar qualquer cópia de documento comprobatório. Todavia nos sistemas sistema DCTF da Receita Federal, cujas telas foram anexadas pela autoridade julgadora de primeira instância constata-se:

1. Janeiro e Março de 2000 (fl. 484), não foi realizada compensação (fls. 753/754),
2. fevereiro e abril de 2000 (fls. 755/756) não foi realizada compensação
3. nos meses de maio, junho, julho e agosto de 2000 (fls. 757/760), houve valores compensados, que foram considerados pela autoridade autuante, como se vislumbra no Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada (fl. 35);
4. nos meses de setembro, outubro, novembro, dezembro de 2000, janeiro e fevereiro de 2001 não houve compensação (fls. 761/766);
5. no mês de março/2001 (fl. 767), houve compensação que foi considerada pelo fiscal (fl 36);
6. nos meses de abril, maio, outubro e novembro de 2001 (fls. 768/771) não houve valores compensados;
7. nos meses de julho, agosto, setembro, dezembro/2001 (fls. 772/775), os valores compensados foram considerados na autuação, no Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada (fl. 36),
8. nos meses de janeiro, fevereiro, abril e maio de 2002 (fls. 776/779), não houve compensação;
9. nos meses de março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2002 (fls. 780/787), os valores compensados foram considerados pela autoridade fiscal, no Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada de fls. 37;
10. nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003 (fls. 788/790) houve compensação e tais valores foram considerados pelo fiscal, conforme demonstrativo (fl. 38);
11. nos meses de abril, junho, outubro, novembro e dezembro de 2003 (fls. 791/795) não constam valores compensados.

Assim não procede a alegação da contribuinte de que são indevidos os valores de Cofins compensados com créditos de IPI.

Analizando agora o lançamento deveremos dividi-lo em dois períodos: um sob a égide da Lei 9718/98 e outro sob a égide da Lei 10833/03.

Primeiramente se analisará o período lançado sob a égide da Lei 9718/98 que alcança os fatos geradores ocorridos até dezembro/03. Neste período a diferença de recolhimento da Cofins que foi objeto do lançamento decorre unicamente de chamadas receitas financeiras, introduzidas na base de cálculo da contribuição pelo parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9718/98, que foi afastado por inconstitucional em sede de ação própria interposta pela contribuinte, cuja decisão proferida pelo STF no RE/488882 transitou em julgado.

Havendo decisão própria com trânsito em julgado em favor da recorrente é de se afastar a tributação sobre as receitas financeiras ocorridas na égide da Lei 9718/98.

Analisemos agora a tributação das receitas financeiras sob a égide da Lei 10833/2003.

No que diz respeito às variações cambiais decorrentes variação de cotação da moeda estrangeira é de se observar que a questão tratada aqui resume-se à tributação destas variações pelo regime de competência.

Para o deslinde destas questões é preciso, antes de qualquer coisa, conceituar o que seria considerado como receita para efeito da base de cálculo das contribuições sociais, conforme definido na Lei nº10833/03

O artigo 1º do citado dispositivo legal assim dispõe:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica

Anteriormente à Lei nº 10833/03 o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 10.833/03 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 1º, §3º

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela

pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja “receita bruta”, segundo preceituou a referida Lei 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV – “Receitas e Despesas/Resultado”, é que “*receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos¹, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes de diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido*”.

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

“Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...”

As receitas são o fluído vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.

¹ A leitura desse pronunciamento permite concluir que os acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimos tomados ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receitas, porque não altera o patrimônio líquido.

(. . .)

Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo – a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período.”

Estes autores reconhecem que outros ingressos que não só os decorrentes do faturamento também seriam conceituáveis como receita:

“Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riquezas decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receitas. Daí resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento número 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos, ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que embora o “fluxo de concretização” fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita . . .”.

Com efeito, os autores ao sintetizarem a conceituação do que seja receita ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, receita é vista como produto da empresa (faturamento); na segunda, consistiria no produto da empresa transferido a seus clientes; na terceira, corresponde à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e na última, a receita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos o passivo, sendo o diferencial entre os dois grupos – ativos e passivos, exatamente o que se denomina de “patrimônio líquido”. Este patrimônio é aumentado pela receita, seja a decorrente do faturamento ou de outros ingressos, e diminuído pelos custos e/ou despesas.

Para Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema de resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

A definição do que seja “receita” foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

“Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de “receita”, muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de “entrada financeira”, sendo assim

considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnies autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

Mesmo se considerarmos o conceito de receita na teoria econômica, verifica-se que esta representa o "acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real", segundo Belsunce in "El concepto de redito em la doctrina y em el derecho tributário".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 10833/03 é todo ingresso financeiro que entre na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

A Lei nº 10833/03 no seu art. 1º estabeleceu como base de cálculo da Cofins a receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Depreende-se daí que as variações monetárias ativas decorrentes da taxa de câmbio, constituindo-se receita da pessoa jurídica, sofrem a incidência da COFINS.

Verifica-se, ainda, que no caso das variações monetárias de direitos e obrigações do contribuinte não se pode admitir que as variações monetárias passivas sejam consideradas despesas financeiras e que os ganhos sejam compensados com as perdas tributando-se apenas o ganho líquido das variações cambiais e monetárias. Os ingressos positivos não de ser tributados, ainda que haja perdas no mesmo período.

Os ganhos a serem tributados podem ser originados tanto de direitos de crédito como de obrigações do contribuinte. A cada vez que ocorrer variação cambial ativa esta será tributada pelo PIS e pela COFINS. Veja-se que no caso de contas que representem direitos as variações cambiais ativas ocorrerão quando houver atualização a ganho do contribuinte, ou seja, quando houver ganho em função de a moeda nacional ter sido desvalorizada em relação à estrangeira. Nas contas de obrigações estas variações cambiais ativas surgem quando ocorre uma valorização da moeda nacional em relação às estrangeiras. Estas variações cambiais configuram-se receita bruta e devem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS.

É preciso observar que a partir de janeiro de 2000 as variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações da contribuinte, em função da taxa de câmbio, poderiam ser reconhecidas quando da liquidação da correspondente operação, e no seu parágrafo primeiro, ressalva a opção da pessoa jurídica de efetuar o reconhecimento de tais variações segundo o regime de competência.

Da análise dos autos verifica-se que, embora a legislação permitisse que a contribuinte reconhecesse tais variações quando da liquidação da correspondente operação, como argüido pela recorrente em seu recurso, tal opção não foi efetivada uma vez que constam dos registros contábeis da recorrente o reconhecimento de tais variações pelo regime de competência. Ressalte-se que a própria recorrente informou ao Fisco que adotou o regime de competência.

Assim sendo, embora a lei permitisse que as variações cambiais fossem reconhecidas quando da liquidação das operações a contribuinte não se utilizou de tal opção, efetuando seus registros pelo regime de competência. Incabível, pois, que se insurja em grau de recurso contra procedimento por ela mesmo adotado.

Vejamos o que diz Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, pp. 617, acerca dos regimes de apropriação de receitas para efeito do PIS e da Cofins:

“O §1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 que dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computadas as

receitas e os rendimentos ganhos no período, independente da sua realização em moeda. Essa regra é conhecida como regime de competência e é adotada pela legislação tributária, salvo disposição em contrário.

Na determinação da base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP, a regra geral é o regime de competência (. . .).

A partir de 01-01-2000, o art. 30 da Mp nº 1.858, que vem sendo reeditada, dispõe que as variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando da liquidação da correspondente operação. Com isso, as variações cambiais ativas serão apropriadas pelo regime de caixa.” (grifo nposso)

Depreende-se daí que no regime de competência, adotado pela contribuinte por opção, inclusive no reconhecimento das variações cambiais, as receitas são computadas no período em que ocorrem, independente de sua realização. Por outro lado, se a recorrente tivesse adotado o regime de caixa, as variações cambiais só seriam reconhecidas na liquidação da correspondente operação, evitando as distorções que agora vem alegar. Todavia, é preciso deixar claro que embora tivesse a opção de fazer a tributação das variações cambiais pelo regime de caixa, optou, de livre e espontânea vontade, por utilizar-se do regime de competência para fazê-lo, embora ciente das distorções que tal opção poderiam ocasionar.

No caso específico do PIS e da COFINS o regime de competência é mensal e as receitas apuradas neste interstício temporal devem ser oferecidas à tributação. No caso específico das variações cambiais ativas elas devem ser apuradas mensalmente, por opção da contribuinte em utilizar regime de competência, e oferecidas à tributação, independente da liquidação da operação a que correspondam.

Quisesse a recorrente ver tributada a variação cambial ativa decorrente de cada operação quando da sua efetiva liquidação teria adotado o regime de caixa, como faculta a lei. Mas não o fez, preferiu adotar o regime de competência levando à tributação mensal de tais receitas, talvez porque tal opção fosse mais vantajosa em relação a outros tributos, e a lei exigia que a opção pelo regime de caixa ou competência fosse para todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Segundo Higuchi, pp. 140, existem distorções que podem ocorrer em virtude da adoção do regime de caixa para a tributação das variações cambiais em relação à CSLL e ao IRPJ que talvez justifiquem a opção da contribuinte pelo regime de competência, embora este gere distorções em relação ao PIS e à Cofins:

“O reconhecimento pelo regime de caixa das variações cambiais ativas e passivas trará distorção na apuração do lucro líquido, com vantagens ou desvantagens no pagamento do imposto de renda e da CSLL. Isso poderá ser facilmente demonstrado. Uma empresa que tenha empréstimo em moeda estrangeira com prazo de cinco anos para liquidação não poderá reconhecer a variação cambial passiva durante quatro anos para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apesar desse empréstimo gerar lucro naquele período.

Situação inversa ocorre quando a empresa tem crédito em moeda estrangeira de longo prazo. Nesta hipótese, o reconhecimento da receita de variação cambial ocorrerá

somente na liquidação enquanto a despesa financeira para captação dos recursos em moeda nacional será reconhecida anualmente pelo regime de competência, gerando distorção no lucro.”

Não existe aqui qualquer condição suspensiva ou resolutória, como quer fazer crer a recorrente. Existe sim uma receita computada mensalmente decorrente da flutuação da taxa de cambio denominada variação cambial que, se positiva ou ativa deve ser tributada pelo PIS e pela COFINS. A flutuação da taxa de cambio é fato concreto, não havendo qualquer condição que possa alterar este fato, conseqüentemente a receita auferida pela empresa dela decorrente também é fato concreto, independente de qualquer outra condição para consuma-lo. Esta afirmativa aplica-se também às variações monetárias decorrentes das variações dos índices de atualizações empregados na correção da dívida, uma vez que não há qualquer fato incerto, condição resolutiva ou suspensiva. Aqui vale ressaltar que para as variações monetárias não existe previsão legal para que se adote o regime de caixa para o reconhecimento das receitas delas oriundas.

Existindo ganho no período mensal, período de competência do PIS e da COFINS, decorrente da variação positiva da taxa de cambio este há de ser tributado, ainda que no mês seguinte venha a ser revertido pela mesma flutuação cambial que o gerou.

Merece destacar que não há qualquer possibilidade na legislação do PIS e da COFINS, se adotado o regime de competência, de se compensar os ganhos com as perdas decorrentes das flutuações cambiais mensais para que se tribute apenas o valor líquido decorrente das variações cambiais.

Ademais disto, caso a contribuinte, mesmo adotando o regime de competência, pudesse tributar as variações cambiais apenas no momento do efetivo recebimento das obrigações estar-se-ia diante do regime de caixa. Ou seja, ao admitir tal assertiva passaria a inexistir diferença entre regime de caixa e competência, o que se configura verdadeiro absurdo.

Frise-se, ainda, que certamente, em relação ao IRPJ e à CSLL, com certeza a recorrente não reconheceu suas receitas decorrentes de variação cambial no momento da liquidação do contrato, da obrigação, simplesmente porque no caso destes tributos é permitido deduzir as perdas com as flutuações da moeda estrangeira, o que torna interessante para as empresas a adoção do regime de competência pois reduzem o montante devido destes dois tributos.

Assim ter-se-ia para uma mesma empresa dois regimes de reconhecimento de receitas distintos: o de competência para o IRPJ e CSLL e o de caixa para o PIS e a COFINS, baseados única e exclusivamente no interesse econômico da empresa em reduzir o montante a recolher de cada um destes tributos, o que é inadmissível sob qualquer aspecto, ferindo, frontalmente todas as regras de contabilidade e do Direito Tributário.

Verifica-se, ainda que a recorrente ao invés de contabilizar em contas específicas de receitas e despesas as variações cambiais ativas e passivas, respectivamente, utilizou-se de contas de despesas para contabilizar, a crédito, as variações cambiais ativas, o que poderia resultar numa dificuldade de visualização destas variações ativas, que é o que interessa para apuração do PIS e da COFINS.

A empresa utilizava contas indicativas de importações em andamento específica para cada carregamento de trigo importado, identificadas pelo nome do navio transportador. A debito destas contas contabilizava as despesas inerentes à compra, demais despesas de importação (seguro, frete, comissões, transporte, desembarço) e as variações cambiais passivas decorrentes de obrigações em moeda estrangeira. As variações ativas decorrentes de variação a menor na taxa de cambio eram contabilizadas a credito destas contas. Ao final do processo de importação o saldo devedor desta conta era creditado e debitado à conta de estoques de trigo. Na apuração do PIS e da COFINS as variações cambiais ativas não eram consideradas na apuração mensal destas contribuições.

Na conta variação cambial acima da UFIR a empresa contabilizava as variações cambiais mensais ocorridas e apuradas em todas as suas obrigações sujeitas à variação do dólar, tanto passivas como ativas. A contrapartida era a conta do passivo correspondente a estas obrigações. Quando surgia uma oscilação a menor na taxa de cambio, a variação, ao invés de ser contabilizada em conta própria indicativa de variação cambial ativa era contabilizada a credito nesta conta de despesas.

A conta variação cambial ativa apresentou utilização em alguns meses de 2000, 2003 e 2004, tendo sido estas variações ativas consideradas pela empresa na apuração da base de calculo das contribuições. Apesar de ser conta de receita não trouxe impacto para apuração do IRPJ e da CSLL pois sempre que utilizada a contrapartida era um debito na conta de despesa variação cambial acima da UFIR. Esta conta era utilizada para apuração das variações cambiais ativas ocorridas em liquidação de importações e serviria para oferecer tais variações à tributação do PIS e da COFINS. Entretanto, o regime de apuração da empresa, como se disse, era o de competência e não o de caixa. Se adotado regime de caixa as despesas com variações cambiais passivas que a empresa apurava mensalmente não poderiam ser consideradas na apuração da base de calculo do IRPJ e da CSLL, e o foram.

A fiscalização identificou em contas de despesas representativas de variações cambiais os eventuais lançamentos a credito indicativos de variações cambiais e monetárias ativas e sobre tais valores fez incidir as contribuições ao PIS e a COFINS, conforme consta das planilhas “apuração da base de calculo”.

No caso de apuração cumulativa, o valor do debito apurado está demonstrado nas planilhas “apuração de débitos”. A diferença apurada está demonstrada nas planilhas “demonstrativo de situação fiscal apurada”.

No caso de apuração não cumulativa o valor do debito e as diferenças apuradas estão demonstradas na planilha “apuração não cumulativa”

Assim sendo voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para excluir os valores lançados sob a égide da Lei 9718/98 por se tratarem apenas de lançamentos relativos a receitas financeiras, cuja tributação, no período, relativa ao PIS e à Cofins foi afastada pelo STF em ação própria interposta pela contribuinte.

Nayra

Bastos

Manatta-

Relator

Processo nº 10410.001315/2005-19
Acórdão n.º **3402-001437**

S3-C4T2
Fl. 8
