



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10680.015466/2003-11
Recurso nº	201-126.728 Especial do Procurador
Matéria	COFINS
Acórdão nº	02-03.162
Sessão de	06 de maio de 2008
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	TELEMIG CELULAR

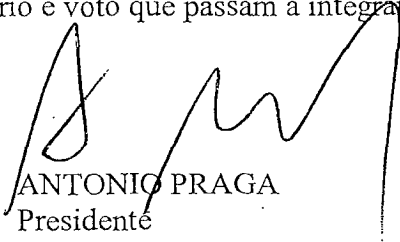
COFINS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS.

Valores meramente contabilizados em receita segundo o regime de competência, mas que não tenham representado efetivamente receitas realizadas. Impossibilidade de se exigir a incidência sobre expectativa de receita decorrente de variação cambial, eis que se trata de evento futuro e incerto.

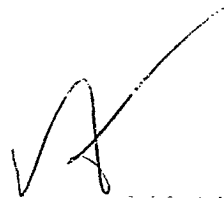
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
Relatora



FORMALIZADO EM: 08 JUN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Valmir Sandri (substituto convocado).



Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda nacional contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-78.721, de 19 de outubro de 2005, cuja ementa, na parte recorrida, se transcreve a seguir:

(...)

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA FINANCEIRA. MOMENTO DA APURAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. Por determinação legal e para fins de apuração da Cofins, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato. No regime de competência, mensalmente ajusta-se a variação cambial ativa de cada contrato desde a data da contratação, de modo a preservar a base de cálculo real da exação. Não existe previsão legal para excluir a variação cambal passiva da base de cálculo da Cofins. Recurso provido.

No entender da Câmara recorrida, as variações monetárias ativas das obrigações da ora recorrida, decorrentes das oscilações cambiais, verificadas mês a mês, durante a vigência dos respectivos contratos, não devem compor a base de cálculo da Cofins.

Consta das conclusões da decisão recorrida:

Assim, com essas considerações, dou provimento ao recurso interposto, determinando que seja observado o procedimento contábil de mensalmente estornar o valor da variação contabilizada até o mês anterior, refazendo-a, desde a data de abertura do contrato até o final do mês de competência, preservando a base de cálculo real da exação, fazendo incidir a indigitada contribuição sobre a efetiva receita auferida pelo contribuinte.

No entender da Câmara recorrida, as variações monetárias ativas das obrigações da ora recorrida, decorrentes das oscilações cambiais, verificadas mês a mês, durante a vigência dos respectivos contratos, não devem compor a base de cálculo da Cofins.

A Fazenda Nacional defende que (sic) “as variações monetárias ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo da COFINS, e, se tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes. (fl. 361)

O recurso foi admitido pelo Despacho nº 201-462, de fl. 364, sob entendimento de terem sido cumpridos os requisitos de sua admissibilidade.

A interessada foi cientificada do recurso especial, optando por apresentar contra-razões (fls. 370/404). Em primeiro lugar, alega ausência de demonstração fundamentada da contrariedade à lei ou à evidência da prova. Que (sic) “Não consta no recurso especial ora contrarrazoado ao menos a simples indicação de um dispositivo de lei, nem referência a eventual evidência de prova, que tenham sido contrariados pelo v. acórdão recorrido.” Que,

(sic) *A Fazenda Nacional optou por tecer alegações genéricas, que não justificam, de modo algum, a revisão do acórdão proferido pela C. 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes. Em segundo lugar, traz a par da discussão a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida nos autos da ação ordinária n.º 1999.34.00.031491-0 (RE n.º 446.239/DF), proposta pela recorrida, que declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98.*

Aduz a interessada (fl.375) que não há que se falar em renúncia administrativa isto porque (SIC) “ *Ora, no processo judicial a causa de pedir foi a inconstitucionalidade da extensão da base de cálculo além do faturamento, ao passo que, no presente processo, se discute o conteúdo de receita. Muito embora não tenha ocorrido renúncia à esfera administrativa, a declaração do Supremo Tribunal de inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei n.º 9.718/98, em recurso extraordinário interposto pela recorrente, implica o cancelamento da exigência fiscal...*”

No mais, a interessada reproduzindo os argumentos expostos alegados anteriormente em sua defesa deduz deduziu, fundamentalmente, que: (i) as receitas financeiras apontadas são decorrentes das variações monetárias de suas obrigações, em função da taxa de câmbio, à medida que os valores correspondentes são efetivamente realizados, ou seja, são considerados na apuração da base de cálculo da Cofins apenas os valores relativos às efetivas receitas auferidas, procedimento que está em consonância com a Lei n.º 9.718/98; (ii) considerações meramente econômicas ou um lançamento contábil à conta de receita não caracterizam a hipótese de incidência da Cofins; (iii) a Lei n.º 9.718/98 prescreve que a receita bruta deve ser entendida independentemente da classificação contábil adotada; (iv) a doutrina e a jurisprudência administrativa reconhecem que a receita deve ser oferecida à tributação quando definitivamente adquirido o direito ao seu recebimento e quando não mais pendente de qualquer condição suspensiva ou de eventos futuros e aleatórios; (v) as variações cambiais intermediárias, decorrentes das oscilações do câmbio, verificadas, mês a mês, entre a assinatura do contrato e a data de seu vencimento, não podem ser consideradas isoladamente como receitas, na medida em que se manifestam em caráter absolutamente transitório e não definitivo; (vi) argumenta acerca da impossibilidade de tributarem-se meras recuperações de despesas financeiras, em função da ausência de capacidade contributiva e por não representarem receitas efetivas; (vii) afirma que a recuperação de despesa de variação cambial não representa, a rigor, uma reversão de provisão operacional, impondo-se a aplicação do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 9.718/98; (viii) entende que o art. 31 da MP n.º 1.858-10/99 aplica-se às variações cambiais consideradas no auto de infração, porquanto, como as respectivas operações não estavam liquidadas nos meses em que ocorreram as contabilizações, e não foram liquidadas até o final do ano de 1999, eram valores que correspondiam à hipótese legal que alude a excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada.

Requer a interessada, ao final, com base nas preliminares bem como das razões de mérito expostas, seja mantido o acórdão recorrido.

É o Relatório.



Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso especial interposto atende às formalidades legais sendo que dele conheço.

Em primeiro lugar afasto a preliminar de ausência de demonstração fundamentada da contrariedade à lei ou à evidência da prova. Que (sic) “Não consta no recurso especial ora contrarrazoado ao menos a simples indicação de um dispositivo de lei, nem referência a eventual evidência de prova, que tenham sido contrariados pelo v. acórdão recorrido.” Que, (sic) *A Fazenda Nacional optou por tecer alegações genéricas, que não justificam, de modo algum, a revisão do acórdão proferido pela C. 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes.* Por se tratar de interpretação da norma jurídica, a análise da contrariedade à lei, se confunde com a análise propriamente do mérito recursal.

O cerne da questão discutida no presente processo diz respeito ao “momento” de inclusão na base de cálculo da Cofins, das variações cambiais e as receitas financeiras.

É importante ressaltar que a análise da presente discussão, é na essência inócua, eis que a interessada possui ação própria (RE 446.239-7) com o reconhecimento da inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (veja-se fl. 374 e 441/440). Na prática, inexistente a figura da chamada renúncia administrativa, muito embora a ação judicial acabe resolvendo a presente lide por ser mais abrangente o objeto discutido naquela instância. Assim, repita-se, o que se discute nos autos é o momento em que a “receita” proveniente da variação cambial deve ser oferecida à tributação, enquanto que na ação judicial da interessada, é se a receita (independentemente do momento do reconhecimento) deve integrar ou não, a base de cálculo da contribuição.

Tendo em vista o exposto, ainda que prejudicado, a presente análise, por amor ao tecnicismo processual, faço às considerações a seguir expostas.

Dispõe o artigo 9º da Lei nº 9.718/98, o qual estabeleceu a equiparação das variações cambiais (ativas e passivas) a receitas e despesas financeiras, inclusive para fins de cálculo da Cofins, que:

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

Compulsando os autos em espeque, verifica-se que a exigência fiscal insculpida no lançamento de ofício decorre da flutuação do dólar em dívidas da contribuinte, estas contabilizadas pelo regime de competência.



As variações cambiais, de forma geral, compreendem as atualizações do valor atribuído a direitos (ativos) e obrigações (passivos) do contribuinte, decorrentes da variação da taxa de câmbio, em virtude de disposição legal ou contratual.

Com fundamento na Lei n.º 9.718/98 (antes da análise de inconstitucionalidade do STF ao § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98) passou-se a exigir, a partir de 10 de fevereiro de 1999, a contribuição sobre a totalidade das "*receitas auferidas*" pela pessoa jurídica. A questão ao meu ver está em se definir o conceito de "variação cambial" dentro do conceito de "*receita auferida*".

Não existe, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, norma que, expressa e textualmente defina o conceito de receita. Nesse sentido, veja-se a lição do Jurista Ricardo Mariz de Oliveira:¹

Não obstante a ausência de definição legal acerca do conceito de receita, a Lei das S/A determina, em seu artigo 177, que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

A contabilidade define receita como o acréscimo bruto de ativos (bens e direitos) sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo da entidade que a reconhece (obrigações perante terceiros ou perante a sociedade).

A esse respeito, devem-se mencionar os ensinamentos do Professor Helio de Paula Leite ²: "receitas são acréscimos brutos de ativos que são obtidos sem a ampliação das dívidas ou capital da empresa".

Também relevante, é o entendimento do ilustre Professor Sérgio de Ludícibus sobre 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". ³

Ambos os entendimentos doutrinários guardam em si o conceito de que receita corresponde ao aumento do ativo de uma entidade. Oriundo do ingresso de bens e ou direitos sem que para isso essa mesma entidade incorra em determinado tipo de obrigação ou na perda de outros bens ou direitos.

Nada obstante a importância das definições trazidas à presente, é importante ressaltar que determinada mutação patrimonial não pode ser definida como receita (aumento de ativo, sem aumento do passivo) em decorrência apenas da forma pela qual foi contabilizada,

¹ in Repertório IOB de Jurisprudência n.º 01/2001, Caderno 1 – p. 33 - "Ora, não existe qualquer norma em direito que diga o que se considera ser 'receita' em geral ou que define em tese as características da entidade conhecida pelo nome de 'receita'. Há, Sim inúmeras referências à receita: em inúmeros dispositivos do ordenamento jurídico, contidos nos mais variados diplomas legais, e também em regulamentos de natureza infra-legal mas nenhum deles explícita o que seja uma receita ou o critério para que algo possa ser identificado como tal "

² in "Contabilidade para Administradores", Ed. Atlas, 4.a Edição, São Paulo, 1997, p. 55.

³ In "Teoria da Contabilidade", Ed. Atlas, 4.a Edição, São Paulo, 1995, p. 118 e 119.

nos termos do que pretendeu o legislador, de acordo com a determinação havida no § 1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

"§ 1º -Entende-se por receita bruta a totalidade das **receitas auferidas** pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. "
(grifos, não do original)

Veja-se que a lei fala em "**receitas auferidas**". Auferida, de auferir, quer dizer "receber" ⁴, recebida. Portanto, enquanto não "auferidas" não estariam na tipicidade descrita na lei.

No mais, faz-se necessário verificar se a mutação patrimonial enquadra-se na definição de receita, se representa, efetivamente, uma receita, para posteriormente, contabilizá-la como tal. A forma é ou não receita. Em sendo receita, irrelevante será a forma de contabilização. Não o inverso.

É possível definir o conceito jurídico de receita, como sendo a entrada, o ingresso de bens e ou direitos (acréscimo patrimonial bruto) auferido pela pessoa jurídica, de cunho econômico, inclusive aqueles que não sejam decorrentes da atividade preponderante da empresa (do cumprimento do seu objeto social) como, por exemplo, os resultados de aplicações financeiras, ou os ganhos extraordinários. É necessária, porém, a ressalva de que não é qualquer entrada que deve ser considerada como receita. Isto porque, existem entradas que ingressam de maneira provisória na pessoa jurídica, nela não permanecendo.

Nesse sentido, citem-se os ensinamentos do Professor Geraldo Ataliba em suas considerações sobre a diferenciação entre ingressos e receitas, no que tange à atividade estatal: *"Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, (..) Já receitas, são entradas definitivas, de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado e das quais ele dispõe (...). "* ⁵

Desta maneira, interpretando-se analogicamente o conceito de receita no direito privado, há que se concluir, necessariamente, que a este, além da noção de acréscimo/plus ao patrimônio, não se pode atrelar o caráter de precariedade e temporariedade.

O caráter precário e temporal é inerente às variações de natureza cambial, enquanto os ativos e/ou passivos, ao qual se referem, não forem liquidados e/ou quitados.

Assim, para fins de quantificação da base de cálculo das contribuições sociais PIS e da COFINS (totalidade das receitas auferidas) só podem ser consideradas as entradas que ingressam na sociedade, aumentando seu patrimônio, a título definitivo.

Em nenhum momento a legislação estabelece que a adoção do regime de competência para contabilização das variações cambiais implicaria a impossibilidade de se deduzir os estornos das receitas de variação monetária ativa. Aliás, muito pelo contrário,

⁴ Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa – Melhoramentos.

⁵ In "Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário" Ed. Revista dos Tribunais, SP, 1969, págs 25 e 26.

estabeleceu o disposto no parágrafo 1º, do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, que "**à opção da pessoa jurídica, as variações monetárias** poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, **segundo o regime de competência**".

Com efeito, quando a legislação estabelece que todas as variações cambiais poderão ser reconhecidas pelo regime de competência, não determinou que, neste caso, as pessoas jurídicas não poderiam mais excluir as parcelas das receitas financeiras decorrentes de variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação **excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada**.

E nem poderia, vez que não é o critério utilizado pelos contribuintes para a contabilização dos fatos ocorridos que determina o fato tributável, mas sim os limites impostos pela Lei. Diga-se, a regra-matriz de incidência é quem determina, quais os fatos jurídicos passíveis de tributação. No caso da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre a variação cambial, a lei autoriza a tributação somente do resultado positivo auferido quando efetivamente recebido.

Assim, se para auferir este resultado o contribuinte contabilizou as variações cambiais utilizando-se do regime de caixa, ou do regime de competência, este fato é absolutamente irrelevante para fins de tributação.

A adoção do regime de competência não obriga a pessoa jurídica a considerar como receita resultados positivos da variação cambial, sujeitos a evento futuro e incerto. Nesse sentido, são as conclusões que ora adoto como se fossem minhas fossem, a que chegaram o advogado José Cassiano Borges e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Lúcia Américo dos Reis, em trabalho publicado na revista Dialética de Direito Tributário, já no mês de outubro/2004 - nº 109, págs. 57/64 sobre a matéria em análise. Para tanto, reproduzo excertos da obra:

VII. Conclusões

Uma vez que a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep não podem incidir sobre expectativa de receita decorrente de variação cambial, eis que se trata de evento futuro e incerto, nada impede que a empresas optem, pela apuração das variações monetárias segundo o regime de competência, deduzindo as variações negativas das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL e do Imposto de Renda, sem que ofereça à tributação pela Cofins e pelo PIS/Pasep as variações monetárias positivas.

A nosso ver, não há nesse procedimento qualquer contradição, já que as empresas não estão utilizando simultaneamente o regime de competência para o imposto de renda da pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL e o de caixa para a Cofins e o PIS/Pasep, mas apenas o regime de competência para todos esses tributos, eis que a pessoa jurídica não pode recolher tributo sobre algo que não constitui renda, muito menos receita. .

É óbvio que, na hipótese de que no momento em que se der o vencimento do Contrato de empréstimo em moeda estrangeira

for apurada variação cambial positiva em relação ao momento inicial do empréstimo, deverá a empresa, independentemente de qualquer movimento de caixa, oferecer a receita gerada por essa variação à tributação pela Cofins e pelo PIS/Pasep, pois, nesse momento o que era anteriormente simples expectativa de receita se transforma em autêntica receita, porém nunca antes.

Há que se ressaltar para concluir que o procedimento acima mencionado, além de não ser contraditório, está em plena consonância com o Princípio da Prudência ou do Conservadorismo, de que trata o art. 10 da Resolução n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, cujo teor transcrevemos:

"Art. 10. O Princípio da Prudência determina 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.

§ 1º O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável."

É justamente pelo Princípio da Prudência que a empresa deve reconhecer contabilmente a expectativa de despesa quando provável e a receita apenas quando auferida, sendo esse o princípio que impõe o não-reconhecimento de expectativa de receita potencialmente decorrente de variações cambiais positivas incidentes sobre empréstimos em moeda estrangeira.

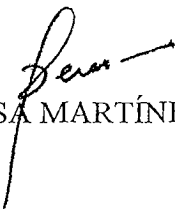
Em conclusão, somos da opinião que o procedimento adotado pela maioria das empresas, ao optar pelo regime de competência e ao reconhecer somente os ganhos da variação cambial efetivamente realizados, para fins de tributação pelo PIS, Cofins, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL, não só está de pleno acordo com os princípios contábeis universalmente aceitos como também com a própria legislação tributária.



CONCLUSÃO:

Em face ao acima exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ 