



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 22 outubro de 1990

ACORDÃO Nº 103.10.680

Recurso n.º 96.135 - IRPJ - EXS: DE 1985 a 1988

Recorrente THOMSON - CSF

Recorrido DRF no RIO DE JANEIRO - RJ

VARIAÇÃO MONETÁRIA DE ADIANTAMENTOS DE CLIENTES.

A variação monetária de adiantamento, realizada por clientes deve ser registrada no período em que ocorre. O valor da antecipação superior ao custo da obra não caracteriza antecipação de despesas, quando do registro das mencionadas variações.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por THOMSON - CSF.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 22 de outubro de 1990

MARCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE

FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI

RELATOR

RAFINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE

25 OUT 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, JOSÉ ROCHA, VICTOR LUIZ DE SALLES FREIRE, BRAZ JANUÁRIO PINTO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. AUSENTE POR MOTIVO JUSTIFICADO O CONSELHEIRO DÍCLER DE ASSUNÇÃO.

Recurso nº 96.135

Acórdão nº 103-10.680

Recorrente: THOMSON - CSF

R E L A T Ó R I O

O auto de infração de fls. 02 a 08 aponta, para os exercícios de 1984 a 1988, como irregularidade, antecipações de despesas, calculadas como diferença entre o saldo da conta "Adiantamentos de clientes" e a receita apropriada até o final de cada exercício. Essa antecipação de despesas teria gerado postergação no pagamento do imposto ou prejuízo maior que aquele que deveria ser apurado.

2. Na impugnação, apresentada tempestivamente, depois de esclarecer que está autorizada a funcionar no País, acrescenta:

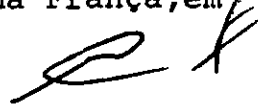
"A Impugnante é filial de empresa estrangeira no Brasil e sua matriz, na França, é que firmou contratos com a União Federal, de interesse de Ministério da Aeronáutica. Em razão do artigo 268, do RIR/80, é obrigada a apropriar receitas e custos desses contratos, relativamente a uma parcela que se imputa executada no Brasil, relacionada com a execução da montagem e instalação dos equipamentos adquiridos pelo Ministério da Aeronáutica.

Essa apropriação é apenas contábil-fiscal no que diz respeito à filial, uma vez que não tem ingerência na execução dos serviços contratados, quer em razão dos próprios contratos, quer em razão do Decreto nº 85.777/81, que autorizou o seu funcionamento, no Brasil.

Face à obrigação fiscal de apropriação de resultados e, considerando que o contrato é de longa duração e, portanto, sujeito às normas estabelecidas no artigo 280 do RIR (contratos de longo prazo), a ora Impugnante apropria anualmente em conta de resultado, em contrapartida à rubrica contábil "Obras a Faturar", no Ativo, o valor da parcela de receita a ser imputada ao período base respectivo.

O critério utilizado para apropriação de receita é o de aplicar sobre valor do contrato, em moeda estrangeira, percentual determinado por laudo técnico, que estipula o progresso físico de execução do contrato.

As parcelas devidas, de acordo com o contrato, são todas pagas diretamente à Thomson-CSF, na França, em



Acórdão nº 103-10.680

moeda estrangeira, pelo Ministério da Aeronáutica. Como o contrato prevê uma parte de seu valor para fazer face a gastos no Brasil, a Thomson CSF, matriz, a transfere à filial - em moeda estrangeira. Esses recursos são lançados, contabilmente, no passivo, a título de "Adiantamentos de Clientes", para que, posteriormente, se faça sua liquidação contra, no ativo, "Obras a Faturar", imputáveis à filial por força da legislação. Isso significa dizer que os valores contratuais são pagos em moeda estrangeira, havendo apenas destinação de parcela contratual para a filial brasileira. Ressalte-se: se o preço é pagável em moeda estrangeira, assim também os adiantamentos desse preço, para a Impugnante, assumem a natureza inequívoca de passivo em moeda estrangeira."

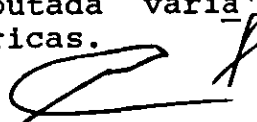
3. Prosseguindo seu arrazoado a empresa tenta demonstrar que não infringiu nenhum dos dispositivos legais mencionados no auto de infração e que, no seu entender, não existe qualquer relação entre as contas "Adiantamentos de Cliente" e "Receita Apropriada", sendo a primeira sujeita a variação cambial e a segunda apropriada nos termos da legislação em vigor.

4. Na informação fiscal, destacamos os seguintes comentários:

"Os recursos em moeda estrangeira, após sua conversão para moeda nacional conforme contratos de fechamento de câmbio, são contabilizados no passivo na rubrica "Adiantamentos de Cliente".

Somente por ocasião de cada encerramento de período-base, 31 de dezembro, a autuada contabiliza a receita do exercício, levando em consideração a taxa cambial de conversão praticada neste dia, lançando em contrapartida no ativo "Obras a Faturar", sendo esta rubrica subtrativa da conta "Adiantamentos de Cliente", portanto, contas de mesma natureza e espécie.

Através deste procedimento contábil, a autuada imputa variação cambial ativa sobre o total acumulado da rubrica "Obras a Faturar" e variação cambial passiva sobre o total acumulado da rubrica "Adiantamentos de Cliente", apropriando, assim, na apuração do resultado do exercício, valores artificiais, tendo em vista que variações monetárias, sucintamente, são atualizados dos direitos de créditos e das obrigações por disposição legal ou contratual (grifamos), causa e feito idêntico que produziria na apuração do lucro real se fosse imputada variação somente sobre a diferença das rubricas.



Destarte, em virtude do método contábil utilizado pela autuada e, tendo em vista que a variação cambial ativa assim como a receita é apropriada pela taxa cambial praticada ao final do período-base não reduzem a determinação do lucro real, aceitamos que haja variação cambial passiva suficiente à anulação do efeito destas, acarretando o excesso, conforme demonstrado no auto de infração, antecipação sistemática de despesa de variação cambial passiva, devendo, portanto, ser mantido o crédito tributário constituído."

5. Nos fundamentos da decisão de primeira instância vamos encontrar, a fls. 171:

"64. A perda apurada em função de variações monetárias, tanto pela atualização das obrigações ou dos direitos de créditos, como pela realização desses efeitos, poderá ser deduzida para efeito de determinar o lucro operacional, subordinada ao regime de competência; os ganhos apurados subordinam-se também ao mesmo regime. É claro que a perda cambial ainda não realizada, registrada na rubrica "Adiantamentos a Cliente" em contraposição com a conta "Obras a Faturar" não poderá ser considerada para a composição do resultado do exercício. Há que se considerar o regime de competência."

6. Mantendo integralmente o lançamento, a autoridade singular considerou, principalmente, que as variações monetárias só poderão ser deduzidas, na determinação do lucro operacional, com estrita observância do regime de competência e que a inexatidão do período-base de escrituração enseja a cobrança de correção monetária pelo prazo em que tiver ocorrido postergação do pagamento do imposto.

7. Notificada da decisão, a autuada apresentou recurso voluntário a este Colendo Conselho, onde, depois de comentar a decisão recorrida, reafirma:

"05. De ressaltar que a ora Recorrente é Filial e sociedade estrangeira que executa para o Governo brasileiro contrato de fornecimento e instalação de complexo sistema de radares. Tal contrato, firmado em moeda estrangeira e executado pela Matriz da Recorrente sediada na França, tem parte de sua implantação (instalação) realizada no País. Daí por que a Recorrente, como Filial, em atendimento ao artigo 268 do Regulamento do IR, apropria parte do



resultado do contrato - com todos os seus reflexos contábeis-fiscais previstos pela legislação de IR de pessoa jurídica - ou seja, numa parcela imputável à execução do território nacional,

06. As receitas do contrato que anualmente apropriam em resultado representam, pois, parcela proporcional do preço do contrato que, frise-se, é em moeda estrangeira. A contrapartida dessas receitas é a conta de "Obras a Faturar", mantida atualizada em função das variações cambiais ocorridas.

07. Por outro lado, a Recorrente recebe valores relativos a esse contrato a título de adiantamento, inclusive previsto contratualmente, destinados a cobrir gastos locais com a execução do contrato, que, portanto, para ela têm a natureza de adiantamento do preço feitos pelo Cliente. Por isso os lança na conta "Adiantamentos de Clientes". Logo, como são valores derivados de contrato em moeda estrangeira e nessa moeda recebidos, a conta em que são lançados deve, necessariamente, refletir, integralmente, as atualizações pelas variações cambiais que ocorrem."

8. Depois de apresentar uma série de cálculos, onde procura demonstrar que não existe a figura de excesso de variação cambial passiva em relação à ativa, por se tratar de coisas distintas, a empresa acrescenta:

"28. Explica-se: a) os adiantamentos de clientes representam, conforme o caso, um pedaço do preço do contrato. Logo, parte de sua variação cambial que, ano a ano, se engloba acumuladamente - à receita contratual apropriada; b) também, parte de sua variação cambial passiva é compensada pela parcela do preço que já foi apropriada em anos anteriores e que, lançada em "Obras a Faturar", ano a ano a sua variação cambial ativa reflete em resultado; c) os adiantamentos também são recursos financeiros que podem ser aplicados na aquisição de ativo imobilizado e que, portanto, são geradores de receita de correção monetária de balanço; d) por fim, de considerar que a parcela dos recursos advindos dos adiantamentos, na medida que aplicados, representam disponibilidades utilizadas em investimentos financeiros geradores de recursos financeiros (variações monetárias ativas e j

29. Todas essas variações e correções devem tomadas no conjunto para se verificar o resultado que têm em resultado."

9. Apresentando um exemplo hipotético, semelhante ao caso, tenta demonstrar todos os efeitos da variação

reção monetária, para concluir que "em nenhum ano ela apurou variação cambial passiva excedente de variações/correções ativa", solicitando tornar insubsistente o auto de infração.

E o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI, Relator:

Tomo conhecimento do recurso, por tempestivo.

2. Da leitura do relatório conclue-se que a questão colocada entre contribuinte e fisco, neste caso, pode ser assim resumida: a receita apropriada tem que ser igual ao adiantamento de cliente? Ou, em outras palavras: os adiantamentos de cliente constituem o valor da receita a apropriar? Esta foi, afinal, a base para o lançamento constante do auto de infração.

3. Vejamos, inicialmente, o que deve registrar e o que registrou a conta "Adiantamento de Cliente". Segundo os especialistas em Contabilidade, nos casos de empresas que fornecem bens ou prestam serviços a longo prazo, tais como as empreiteiras de obras, é comum o recebimento antecipado de parcelas. Essas antecipações devem ser registradas no Passivo, circulante ou a Longo Prazo conforme o prazo de exigibilidade. É conta do Passivo por representar uma obrigação de produzir ou prestar o serviço ou da devolução da parcela recebida.

4. Dispõe o inciso II do art. 254 do RIR/80 que determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias dessas obrigações bem as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos. parágrafo único esclarece que tais variações incluem a atuação de obrigações em moeda estrangeira, registradas em que data e apuradas no encerramento do exercício social.

5. A empresa autuada lançou as parcelas recebidas antecipadamente de sua matriz, para pagamento de despesas

Acórdão nº 103-10.680

das no País, a crédito de "Adiantamento de Cliente" e a débito de alguma conta do Ativo Circulante. À medida que a obra vai sendo realizada, esta conta é debitada, em contrapartida aos créditos realizados na conta "Obras a Faturar".

6. O art. 280 do RIR/80 determina que, na apuração do resultado de contratos, com prazo superior a um ano, de construção por empreitada, a preço predeterminado, seja computada a parte do preço total da empreitada, determinada mediante aplicação sobre esse preço total, de percentagem do contrato executada no período. Faculta o parágrafo único do mesmo artigo que tal percentagem possa ser determinada com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da referida empreitada.

7. Os laudos técnicos de fls. 70, 71, 123 a 130 serviram de base para a apropriação da receita do contrato mantido pela empresa com o Ministério da Aeronáutica. Tais laudos, é bom lembrar, não foram contestados pela fiscalização ou pela autoridade monocrática em qualquer fase do processo. Esta receita apropriada teve como contrapartida a conta "Obras a Faturar", já mencionada, que, por sua vez, é contrapartida da conta "Adiantamentos de Cliente".

8. O mesmo artigo 280 determina que o custo de construção ou de produção de bens ou serviços seja o incorrido durante o período, para tais contratos de longo prazo. Acredito que não há dúvida de que a variação cambial das obrigações durante o período é custo incorrido da empreitada.

9. O contrato de empreitada, o adiantamento e a receita são estabelecidos em francos franceses e, portanto, sujeitos a variação cambial decorrente da alteração da relação de valores entre a moeda nacional e aquela que serviu de base aos negócios da empresa matriz e de sua filial brasileira. Todas as contas registradoras dessas operações estão sujeitas à variações cambiais que, nos termos do mencionado artigo 254 do RIR/80, influenciarão o resultado da empresa autuada.



10. Conforme se depreende das observações anteriores, a legislação de regência mencionada permite que se deduza as variações monetárias correspondentes às obrigações estabelecidas em moeda estrangeira. Tecnicamente, também, estão corretos os lançamentos: ao final da obra, os faturamentos deverão corresponder aos adiantamentos feitos e se houver excedente, este deverá ser devolvido na moeda original do contrato, arcando a empresa com o ônus da variação cambial.

11. A legislação que serviu de embasamento ao auto de infração (arts. 171; 254; inciso II; 387, inciso I; 405, § 1º; 388, inciso III do RIR/80) não estabelece limites ou restrição à correção das obrigações mencionadas, que conduza à caracterização de antecipação de despesa.

12. Por outro lado, não está confirmado no processo que a receita do contrato deva ser igual aos adiantamentos feitos, que seria a outra hipótese de tributação - postergação de receitas.

13. Ao deduzir a variação cambial de obrigação registrada no seu Passivo, a empresa agiu de acordo com o já citado art. 254 do RIR/80 e não contrariou o princípio do regime de competência, uma vez que o custo da variação é uma obrigação potencial da mesma surgida no decorrer do período que servirá de base para cálculo do imposto. Se parcelas recebidas não se constituíssem em adiantamento, ela deveria então registrá-las em conta de receita e, neste caso, não caberia se falar em variação monetária de obrigações.

14. O Parecer Normativo CST nº 86/78, mencionado decisão de primeira instância, ao abordar o assunto, nos itens 9 e 10, conclui:

.....

"9. A mesma ordem de considerações do item precedente é aplicável ao direito de dedução, cor
tanciado no parágrafo único. Com efeito, em
de disso, não só poderão ser deduzidos os en
potenciais como, igualmente, os suportados;



Acórdão nº 103-10.680

dam de obrigações ou de créditos. Neste caso, na parte que toca às perdas relativas aos créditos, entre os princípios legais condicionadores do entendimento adotado, além do regime de competência, incluímos o que se relaciona ao direito de dedução de despesas incorridas necessárias à manutenção da fonte produtora.

10. Isto posto, concluímos que as perdas e ganhos, potenciais ou realizadas, constituem, respectivamente, faculdade e obrigação do contribuinte, no que se refere à computação ao lucro operacional, subordinadas ao regime de competência."

15. A subordinação ao regime de competência faz com que a variação do valor em cruzeiros da obrigação contraída se ja registrada no período em que ela ocorreu e não na época do pagamento ou acerto de contas. Da mesma forma, nesse período também devem ser corrigidos os direitos a receber, no caso a conta "obras a Faturar".

Isto posto e

Considerando tudo o mais que consta do processo.

Dou provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 22 de outubro de 1990

FRANCISCO DE PAULA SCHETTINI

RELATOR