



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 11065.002738/2003-24
Recurso nº 202-126.124 Especial do Procurador
Matéria COFINS
Acórdão nº 02-03.741
Sessão de 27 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGCO DO BRASIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2002

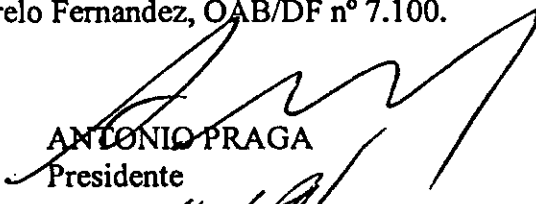
COFINS. BASE DE CÁLCULO.

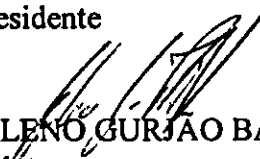
Após a declaração da inconstitucionalidade do § 3º do art. 1º da Lei nº 9.718/98, incabível a pretensão de tributar as variações cambiais, inseridas no conceito de outras receitas

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Julio Cesar Vieira Gomes e Gilson Macedo Rosenberg Filho que deram provimento ao recurso. Fez sustentação oral o advogado da contribuinte Dr. Amador Outerele Fernandez, OAB/DF nº 7.100.


ANTONIO PRAGA
Presidente


GILENO GURJÃO BARRETO
Relator

FORMALIZADO EM: 08 JUN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Praga (Presidente da CSRF), Antonio Carlos Guidoni Filho (substituto do vice-presidente da CSRF), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez López, Antonio Carlos Atulim, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire, Gilson Macedo Rosenberg



Filho, Manoel Coelho Arruda Júnior (substituto convocado) e Antonio Lisboa Cardoso (substituto convocado).

Relatório

A Secretaria da Receita Federal, às fls. 747 e seguintes, apresentou Auto de Infração referente à contribuição de COFINS no valor total, somando juros e multa, de R\$ 20.289.834,56 (vinte milhões, duzentos e oitenta e nove mil, oitocentos e trinta e quatro reais e cinquenta e seis centavos) relativos ao período de 1999 a 2002.

O contribuinte, AGCO do Brasil Comércio e Indústria Ltda., formulou sua impugnação contra o Auto de Infração acima mencionado alegando que o mesmo estaria em desacordo com o princípio da capacidade contributiva e a própria lei, uma vez que o Agente Fiscal produziu tanto receitas ativas ou positivas, quanto passivas ou negativas, ou seja, produziu receita onde não existia. Neste sentido, pugnou o contribuinte por que fosse declarada a insubsistência da exigência tributária decorrente do auto de infração, sendo, portanto, dispensado do pagamento de contribuições, multa e juros por infração à legislação referente ao COFINS. Pediu, ao final, o arquivamento deste (fls. 770/801).

O Colegiado de primeira instância proferiu decisão entendendo que as variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira fazem parte da base de cálculo do COFINS e, se forem tributadas pelo regime de competência, são reconhecidas todo mês, independentemente da liquidação das respectivas operações. Salientou que as variações cambiais ativas não corresponderiam às exclusões das receitas de exportação da base de cálculo do COFINS, já que não possuiriam natureza de receitas financeiras, devendo incidir tal contribuição. Argumentou que só se caracterizam como provisões operacionais àquelas constituídas em função da existência de dívidas ilíquidas e incertas. Ressaltou que não compete à entidade administrativa decidir questões de constitucionalidade e divergência entre atos baixados do Poder Legislativo e Executivo. Por fim, sustentou que não é admissível perícia para produzir provas que deveriam ter sido apresentadas na impugnação ao lançamento. Nesse sentido a decisão entende por procedente tal lançamento.

Às fls. 845/884 o contribuinte apresentou recurso voluntário sustentando a insubsistência do auto de infração, o conceito de receita como hipótese de incidência para efeitos do PIS e Cofins, o regime de competência específico para as variações cambiais ativas e as variações cambiais de exportação.

Os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do acórdão nº 202-17.425, datado de 19/10/06, decidiram, por maioria de votos, que tal matéria encontra-se já pacificada no sentido de que deve ser afastada a exigência relativa à contribuição para o PIS e à Cofins, quanto à variação cambial e receita financeira não inseridas na base de cálculo pela recorrente, já que esta entendeu ser inconstitucional o comando legal que autorizava a tributação de tal parcela. Argumenta que não são objeto de apreciação as alegações contrárias à multa de ofício e aos juros de mora. Por fim, votou no sentido de dar provimento ao recurso voluntário (fls. 1195/1203).

Diante do resultado da decisão supracitada, a União, às fls. 1205/1221, apresentou Recurso Especial alegando que as alterações da COFINS e do PIS feitas pela Lei nº 9.718/98 são constitucionais, já que o conceito de receita bruta equivale ao de faturamento, não

havendo mudança quanto a este sentido devido a EC n. 20/98. Além de que tal lei só produziu efeitos no tocante a mudanças da base de cálculo e na alíquota da COFINS e do PIS, em relação a fatos geradores ocorridos após a vigência da EC n. 20/98. Sustentou, também, que o acórdão violou o art. 195, I, "b" da Constituição Federal, já que foi aplicado em uma situação concreta indevida. Ademais, alegou que não pode haver a aplicação da conclusão de um julgamento no STF a todas as pessoas, e não só as partes do devido processo, já que esta não faz coisa julgada em relação à lei supostamente entendida como inconstitucional. Por todo o exposto, requer a União o provimento do Recurso Especial.

O contribuinte apresentou suas contra-razões ao recurso acima mencionado (fls. 1228/1246), alegando que a Lei n. 9.718/98 dá ênfase ao conceito de receita ao qualificada como sendo a auferida, neste sentido a transformação em receita efetiva, dada por parte da Fiscalização, da provisão mensal da variação cambial, contabilizada pela recorrente, não se coaduna nem com o diploma legal, nem com os princípios que regem a tributação. Sustentou que os valores provisionados, como é o caso dos valores decorrentes de alterações cambiais, por representarem apenas uma probabilidade ou expectativa, não se incorporam ao patrimônio, ao contrário da receita. Neste sentido, a fiscalização teria errado ao considerar como receita o que era provisão. Ressaltou que a fiscalização erroneamente confundiu o momento da ocorrência do fato gerador como período de apuração e, também, que o contribuinte possui o regime contábil de competência, ou seja, o direito ou a obrigação só se materializa no dia do vencimento, quando surge disponibilidade jurídica ou o direito à ação de cobrança.

Argumentou, ainda que no caso do PIS e da COFINS as variações monetárias, estimadas, não definitivas, ou seja, condicionadas à supostas alterações cambiais, subsumem-se à situação jurídica, de receitas sujeitas a condição suspensiva e, em face do disposto no art. 116, inciso II, c/c o art. 117, inciso I, do CTN, o fato gerador somente ocorre quando há o implemento da condição, quando a situação jurídica se considera definitivamente constituída. Por fim, defendeu a ocorrência de postergação em relação às provisões incluídas na base de cálculo por parte do contribuinte. Em suma, pleiteou o não provimento do recurso especial (fls. 1228/1246)

É o Relatório

Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade do art. 7º, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de sorte que dele conheço.

A questão aqui levantada pelo Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional diz respeito à inclusão de variações cambiais positivas na base de cálculo da COFINS, conforme o disposto na Lei nº 9.718/98. O acórdão atacado afastou a tributação de tais valores, com base na inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, considerando que os resultados positivos de variação cambial não é contemplado no conceito de faturamento, resultado da venda bruta de mercadorias e serviços por parte da contribuinte.

Discutem-se nos autos eventuais valores não tributados pela contribuinte, em especial referentes a variações cambiais. Tendo em vista que, nos termos do art. 9º da Lei 9.718/1998 as variações cambiais, para fins fiscais, são consideradas como receitas financeiras e com base na declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, do mesmo diploma legal, proclamado pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), uma vez que as receitas financeiras estão dentro do conceito de “Outras Receitas”, fora do alcance da tributação da COFINS regida pela Lei 9.718/98, a discussão acerca da forma de tributação sobre tais valores torna-se estéril. Assim, nesse ponto, não deve subsistir a autuação fiscal.

Sobre a questão, confira-se ainda o Acórdão CSRF 02/02-768, de 03/07/2007 e o Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 103-22978, de 25/04/2007. Transcrevo abaixo a ementa do segundo:

COFINS. BASE DE CÁLCULO AMPLIADA SEGUNDO O ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. O STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

Ad argumentandum tantum, se vencido neste ponto, entendo que, uma vez que a contribuinte optou pela tributação das variações cambiais pelo regime de competência, conforme faculdade prescrita no art. 30, § 1º, da MP 2.158-35/2001, correta a tributação pelo saldo da variação mensal das referidas contas, após os devidos confrontos dos lançamentos credores e devedores (oscilações cambiais) ocorridas em cada período de apuração. Portanto, ainda que se entenda pela inaplicabilidade do julgado do STF acima – que define o conceito de faturamento a que alude a Lei 9.718/1998 -, entendo que, sobre as receitas de variações cambiais tributadas pelo regime contábil de competência, incidirá a contribuição sobre a movimento mensal das contas.

Isso porque, a autoridade fiscal não levou em consideração essa movimentação, a crédito e a débito, não admitindo que nas referidas contas – que refletem movimentação financeira, sujeita a lançamentos e a estornos – possam ocorrer lançamentos negativos. Tal posicionamento, se adotado, seria assumir que não existam variações nem oscilações no mercado financeiro. Ora, e admitir que os lançamentos negativos em contas de aplicações financeiras devam ter o mesmo tratamento de uma despesa financeira, é ignorar as oscilações e a volatilidade que este mercado, por definição.

Com efeito, a análise deve ser realizada levando-se em consideração a natureza contábil das operações em discussão. Deste modo, urge-se relembrar os conceitos contábeis de receita, dos quais trago dois à baila:

Hendriksen & Van Breda (1999) fazem uma análise acerca da definição contábil de receitas trazida pelo FASB, consagrando o entendimento de que receita deve ser entendida como uma figura contábil que: (i) gera aumento do patrimônio dos acionistas – no entanto, nem todo aumento no patrimônio é receita, v.g., as doações de imóveis –, (ii) receita é a expressão dos bens e serviços que subsumem em produto da empresa; e (iii) receita não se confunde com fluxo de caixa, o que seria uma idéia-chave que se relaciona diretamente com a teoria do consumo em economia.

Iudícibus (op. cit, p. 154) traz outra definição sobre receitas:

8

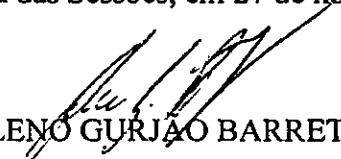
Receita é o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio caracterizado pela despesa.

Desta forma, as receitas financeiras, por sua vez, variam em função da remuneração das quotas, fundos, títulos a que estão vinculadas, que, por sua vez, são avaliados segundo as condições e regras do mercado a que estão inseridos. O lançamento contábil das receitas financeiras é apenas o reflexo dessas variações.

Admitir que toda e qualquer variação negativa (lançamentos a débito) nas contas de receita financeira é despesa financeira, seria incorrer, fatalmente, em desobediência dos princípios contábeis que fundamentam a escrituração comercial, por sua vez base da escrita fiscal, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei 1.598/1977 e, ainda, do próprio art. 3º da Lei 9.718/1998.

Sendo assim, voto pelo não provimento ao presente Recurso Especial, de forma a manter a decisão proferida pelo acórdão atacado pelos seus próprios fundamentos.

Sala das Sessões, em 27 de novembro de 2008.


GILENO GURJÃO BARRETO

