



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13005.000691/2004-85
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.052 – 3ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2017
Matéria COFINS.RESSARCIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JTI KANNEMBERG COMÉRCIO DE TABACOS DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/09/2004 a 30/09/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS. NÃO CONHECIMENTO.

É condição para que o recurso especial seja admitido que se comprove que colegiados distintos, analisando a mesma legislação aplicada a fatos ao menos assemelhados, tenham chegado a conclusão díspares. Sendo distinta a legislação analisada pela recorrida em confronto com aquela versada nos pretendidos paradigmas, ou opostas as situações fáticas, não se admite o recurso apresentado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3403-01.551, de 24 de abril de 2012 (fls. 2631 a 2649) do processo eletrônico, proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que deu provimento parcial ao recurso da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, rejeitou-se a preliminar de nulidade e, no mérito, deu-se provimento não só para cancelar a glosa do crédito pela aquisição de energia elétrica, mas também para excluir as variações cambiais da base de cálculo da contribuição; e (ii) por maioria de votos, deu-se provimento para excluir os valores relativos à cessão onerosa de créditos de ICMS da base de cálculo da contribuição; conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/09/2004 a 30/09/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

Ementa: COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE CONTRAPRESTAÇÕES DA TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE SALDOS CREDORES DE ICMS. DESCABIMENTO.

A cessão onerosa de saldo credor acumulado de ICMS não oferece em contrapartida para a pessoa jurídica cedente a percepção de receitas, motivo pelo qual é descabida a exigência da COFINS sobre referidas importâncias.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME DE CAIXA x COMPETÊNCIA. ÔNUS FAZENDÁRIO DA PROVA. O regime de caixa é aquele legalmente estabelecido para a tributação das variações cambiais ativas, tendo o contribuinte a opção pelo regime de competência e o Fisco o ônus de demonstrar a eleição deste em pedidos de ressarcimento de créditos acumulados. As variações cambiais ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de

cálculo da COFINS, quando caracterizem direitos definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos à reversão por condições futuras e falíveis.

COFINS. CRÉDITO. ATIVIDADE EQUIPARADA A INDUSTRIAL. Contribuintes equiparados a industriais para fins de IPI não fazem jus à apropriação dos créditos da COFINS não-cumulativa aludidos nos incisos II e VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

COFINS. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.

Independentemente de serem comerciais, industriais ou prestadores de serviços, aos contribuintes é permitida a apropriação de créditos relacionados a despesas de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento seguido de três declarações de compensação nas quais foi utilizado saldo credor da COFINS não-cumulativa, originado de vendas destinadas ao mercado externo e relativo aos períodos de apuração 08, 09 e 12/2004 (fls. 01/02, 13/22 e 121/122). Traz o Contribuinte aos autos cópias da DICON, DCTFs, DIPJ (fls. 24/120, 169/245 e 248/285), LRAIPI, LAICMS e demonstrativos contábeis (fls. 288/741). Ao cabo de processo fiscalizatório (fls. 875/890), a DRF apurou fatos capazes de reduzir o saldo de créditos ressarcíveis do período. Essa redução decorria tanto em razão de débitos de PIS e Cofins alegadamente calculados a menor, quanto de créditos apurados a maior, a saber:

Débitos Calculados a Menor:

a) cessão de créditos do ICMS (fls. 880): verificou-se que as entradas decorrentes da cessão de créditos do ICMS, no ano-calendário 2004, não haviam sido oferecidas à tributação pela COFINS, razão pela qual foram incluídas na base de cálculo da contribuição, conforme valores constantes no Livro de Apuração do ICMS;

b) variações cambiais ativas (fls. 881): foram adicionadas à base de cálculo da COFINS as receitas financeiras decorrente de variações cambiais ativas, salientando a fiscalização não ser possível compensá-las com variações passivas num determinado mês ou em meses subsequentes.

Crédito Apurados a Maior:

a) devoluções de vendas – filial Santa Cruz do Sul – 09/2004 (fls. 884): por meio de mensagem eletrônica encaminhada pelo recorrente, este informou que a quantia de R\$1.737.648,00, relativa às devoluções de vendas da filial Santa Cruz do Sul, teria sido contabilizada também em 09/2008 (fls. 743), motivo pelo qual, a fim de evitar duplicidade, tal montante foi glosado no ano-calendário 2004, permanecendo como gerador de crédito apenas em 2008;

b) fretes (fls. 883): foram glosados os créditos sobre fretes apropriados quando da transferência de produtos entre estabelecimentos do próprio recorrente, em razão da ausência de previsão legal para tal creditamento e pelo fato de que tal despesa não integra o custo de aquisição;

c) energia elétrica – 2004 (fls. 884): foram glosados os créditos equivalentes à diferença entre as despesas de energia elétrica apropriadas nas DACONs e aquelas verificadas nos arquivos digitais pelo CFOP 1253 – “Compra de Energia Elétrica por Estabelecimento Comercial”;

d) depreciação – 2004 (fls. 885): foram glosados os créditos decorrentes do cálculo da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme mensagem eletrônica encaminhada à fiscalização em 03.10.2008, segundo a qual a atividade da empresa consistia em “beneficiamento do fumo em folha cru junto a terceiros” (fls. 743);

e) aluguel de empilhadeiras (fls. 886): foram glosados os créditos decorrentes de despesas com manutenção e combustível consumido em máquinas e equipamentos alugados e utilizados nas atividades da empresa, conforme contrato de locação (fls. 751/763). Além disso, os contratos vigoraram até 06/2004.

Foi proferido despacho decisório (fls. 891) que, com base no Relatório de Verificações Fiscais, reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou também parcialmente as DComps apresentadas. Inconformado, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 914/932).

Desta forma, foi proferido acórdão (fls. 1077/1093) pela DRJ/Santa Maria-RS, pelo qual se julgou improcedente a inconformidade apresentada, rechaçando-se todas as alegações do contribuinte.

Irresignado com a decisão desfavorável, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O colegiado, por sua vez, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 2653 a 2686) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte, suscitando a divergência quanto à exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores (1) referentes ao ICMS transferidos para terceiros e (2) das variações cambiais ativas.

Para comprovar a divergência foi apresentado, como paradigma, os acórdãos de números 3301-00.230 e 2201-00.165 (divergência -1), e; 201-80.817 e 3302-01.408 (divergência 2, cuja ementas foram transcrita na peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional teve seu seguimento admitido parcialmente, apenas em relação à exclusão das variações cambiais da base de cálculo da contribuição social, conforme despacho de fls. 2688 a 2693.

No reexame de admissibilidade (fls. 264 e 2695), manteve-se a decisão que deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo Fazenda.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 2722 a 2733 postulando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter a decisão v. Acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade é de não conhecê-lo, vez que não houve apontamento de divergência jurisprudencial, senão vejamos:

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 2653 a 2686) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte,

suscitando a divergência quanto à exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores (1) referentes ao ICMS transferidos para terceiros e (2) das variações cambiais ativas.

Para comprovar a divergência foi apresentado, como paradigma, os acórdãos de números 3301-00.230 e 2201-00.165 (divergência -1), e; 201-80.817 e 3302-01.408 (divergência 2, cuja ementas foram transcrita na peça recursal.

No entanto, o Recurso Especial da Fazenda Nacional somente teve seu seguimento apenas em relação à exclusão das variações cambiais da base de cálculo da contribuição social, conforme despacho de fls. 2688 a 2693.

A decisão recorrida assentou que as variações cambiais ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de cálculo da COFINS, quando caracterizem direitos definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos à reversão por condições futuras e falíveis, ; conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME DE CAIXA x COMPETÊNCIA. ÔNUS FAZENDÁRIO DA PROVA. O regime de caixa é aquele legalmente estabelecido para a tributação das variações cambiais ativas, tendo o contribuinte a opção pelo regime de competência e o Fisco o ônus de demonstrar a eleição deste em pedidos de ressarcimento de créditos acumulados. As variações cambiais ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de cálculo da COFINS, quando caracterizem direitos definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos à reversão por condições futuras e falíveis.

Restou assentado no voto vencedor do Acórdão recorrido, de lavra da i. Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, o entendimento segundo o qual é devido a exclusão das variações cambiais da base de cálculo da contribuição. O que, peço vênica para transcrever parte (Grifos meus):

(...)

A respeito deste subitem, cabe primeiramente ressaltar que, de acordo com o relatório fiscal (fls. 875/890) e o voluntário (fls. 1100/1122), a controvérsia existente reside na tributação das variações monetárias: se esta deve obedecer ao regime de caixa ou ao de competência.

De fato, verificasse das planilhas acostadas às fls. 865 e 871 que a fiscalização, a despeito do regime legal aplicável a este tipo de ingresso financeiro, incluiu na base de cálculo dos débitos da COFINS valores decorrentes de variações monetárias ainda não liquidadas, ou seja, sujeitas a mudanças em decorrência da livre flutuação cambial, em desacordo com o disposto no art. 30, da MP no 2.15835/ 01:

(...)

Fato é que não há nenhum elemento documental nos autos que comprove a adesão pelo recorrente ao regime de competência, para fins de tributação das variações cambiais. Lembro que, neste capítulo, laborou a fiscalização em termos de reduzir o direito creditório reivindicado por meio da imposição de obrigações que o requerente espontaneamente não reconheceu. Daí porque, na linha do que afirmei ao rejeitar a preliminar de nulidade, repito que é da auditoria tributária o ônus quanto à fundamentação da exigência e, sobretudo, quanto à prova do fato gerador, tanto quanto o seria acaso se tratasse do próprio lançamento de ofício.

Deste encargo, todavia, o órgão de origem não se desincumbiu.

Não fosse este argumento suficiente, isto é, mesmo que o recorrente houvesse, de fato, optado pelo regime de competência no reconhecimento das receitas de variação cambial, sua escolha não implicaria tributação dos resultados positivos independentemente de ter adquirido, em definitivo, o direito a eles.

É que a sujeição – obrigatória ou por opção – ao regime de competência na escrituração contábil não quer significar que as variações cambiais positivas sobre os direitos e as obrigações da pessoa jurídica constituam receita passível de tributação pela COFINS independentemente de o sujeito passivo ter adquirido, em definitivo, o direito a elas. Enquanto as oscilações positivas na paridade cambial não se incorporarem em caráter irreversível ao patrimônio do contribuinte, vale dizer, enquanto puderem ser

neutralizadas por subseqüentes oscilações negativas, não se caracterizam como receita para o fim de constituírem, inclusive sob o regime de competência, base de cálculo da contribuição.

Segundo se lê do artigo 178, §2º da Lei nº 6.404/76, o patrimônio líquido das sociedades anônimas compõe-se de “capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados”. Os “lucros ou prejuízos acumulados”, de seu turno, correspondem à soma, a outras parcelas, do “lucro líquido do exercício” (art. 186, II). E, finalmente, a definir o “lucro líquido do exercício”, o artigo 187 do mesmo diploma, dispõe:

“§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Estes dispositivos têm permitido à doutrina conceituar “receita” como a percepção de ingressos aptos a influir positivamente sobre o patrimônio líquido de um sujeito de direitos. Nesse sentido, expõe Marco Aurélio Greco: “esse ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que inferem com o patrimônio da empresa, (...) ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não implique um ganho, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração” (Cofins na Lei nº 9.718/98: variações cambiais e regime da alíquota acrescida. Revista dialética de direito tributário, São Paulo: SP, v. 50, p. 110/151 (130)).

Em sentido análogo, leia-se, respectivamente, em Ricardo Mariz de Oliveira e em Douglas Yamashita:

“Ora, toda e qualquer receita é um ‘plus’ no patrimônio da pessoa jurídica, algo a mais que se acrescenta a ele.” (Repertório IOB de jurisprudência, no 24/99, p. 704)

“(...) do necessário exame do arquétipo constitucional de receita resulta que seja como produto da empresa e seja como aumento bruto de ativos (patrimônio) da empresa, todo ativo que não resulta da empresa ou não aumenta o patrimônio, está fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita e não pode ser definido pelo legislador infraconstitucional como receita.” (Repertório IOB de jurisprudência, no 13/00, p. 328 e ss.)

Ocorre que o patrimônio – e aqui já ingressamos na seara do direito civil – não é senão a soma dos direitos e das obrigações dotados de valor economicamente apreciável, conforme define o artigo 91 do Código Civil em vigor. Por coerência, então, a obtenção de receitas, por induzir ao aumento do patrimônio, há de necessariamente se materializar, em termos jurídicos, através da aquisição de direitos novos ou, quando menos, da supressão das obrigações existentes.

É necessário precisar, portanto, o momento a partir do qual um novo direito pode ser havido por adquirido, a fim de se considerar implementado o aumento patrimonial e, enfim, recebida a respectiva receita. Novamente é no direito civil que se consegue a resposta. O artigo 121 do atual Código conceitua “condição” como a cláusula do negócio jurídico que, “derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”. Complementao, em seguida, o artigo 125 para, no que interessa, prescrever que “subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”.

Significa que, na pendência de uma condição suspensiva, o direito por ela subordinado não estará ainda incorporado ao patrimônio do indivíduo a quem favorece até o seu implemento. É o que se dá com as variações

monetárias positivas enquanto não vencido, segundo o contrato, o prazo para o fechamento do câmbio.

Valorizando-se o real em relação ao dólar, o devedor de obrigação contraída na moeda estrangeira não adquire, imediatamente, o direito de pagar menor montante em moeda nacional, o que caracterizaria a percepção de receita, mas, por ora, a mera expectativa de que, mantendo-se inalterada paridade cambial até o vencimento do prazo contratual, ter a possibilidade de despendar menos reais quando liquidar a dívida. Numa palavra: as oscilações cambiais positivas só se agregam ao patrimônio de quem favorecem quando, em razão do disposto em contrato, se tornarem impassíveis de reversão. Até que isso ocorra, subordinam-se à condição suspensiva.

Por isso, explica Mariz de Oliveira, “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 falível. Vale dizer, isto somente ocorre na data do vencimento do período de apuração previsto no ato jurídico que dele decorre, porque antes desse momento nenhuma variação cambial positiva pode ser exigida da pessoa, não porque haja um prazo para pagamento, o que seria irrelevante para a aquisição do direito, 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 de realização incerta e independente da vontade das partes” (Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS. 9º Simpósio nacional IOB de direito tributário, p. 3980 (50)).

Dois preceitos encontráveis no Código Tributário Nacional induzem a semelhante conclusão. O primeiro deles é o artigo 116, inciso II, de acordo com o qual, definindo a lei como fato gerador da obrigação tributária uma “situação jurídica”, precisamente o que se dá com o fato gerador “receita”, considerasse consumada a hipótese de incidência “desde o momento em que

esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável". O segundo é o artigo 117, inciso I, onde se lê que, sendo suspensiva a condição que subordina a eficácia do direito, o fato gerador só ocorre com o implemento dela.

Mais do que isso, até: sabese que os fatos suscetíveis de desencadear o surgimento de obrigações tributárias devem revelar capacidade contributiva de quem os pratica. Imaginar, então, que a opção pelo regime de competência possa, por si só, expor a pessoa jurídica a exigências tributárias sobre variações cambiais não incorporadas ao seu patrimônio, representaria menoscar o princípio.

Evidentemente que, se no momento em que a obrigação se vencer, apurar-se variação cambial positiva em relação à paridade existente na data da contratação, a pessoa jurídica beneficiada deverá oferecer a receita auferida à incidência do PIS, independentemente de qualquer movimento de caixa. Não é preciso haver pagamento, já o diz o artigo 187 da LSA, para que se caracterize, no regime de competência, a percepção da receita. Por outro lado, friso, nada autoriza acreditar que a sujeição tributária seja possível antes da definitiva aquisição do direito.

Sob esta perspectiva de análise, é muito menos ampla e significativa a modificação advinda ao trato da matéria com a MP no 2.15835, artigo 30. A substituição do regime de competência pelo regime de caixa permite tão só diferir o reconhecimento da receita do átimo em que o crédito de variação cambial é adquirido para o momento em que é extinto (liquidação). Nada além disso.

Feitas essas considerações, a validade da modificação da base de cálculo dos débitos neste ponto pressuporia concluir que, submetendo-se o recorrente, no período, ao regime de competência, os números apurados pela fiscalização e constantes do Livro Razão trazido aos autos representam direitos de variações cambiais definitivamente adquiridos pelo contribuinte e

não o registro contábil de oscilações mensais flutuantes e ainda passíveis de reversão em períodos subseqüentes.

Embora deva emprestar valor probatório à escrituração contábil, especialmente quanto a fatos contrários ao obrigado, não estou convencido de que a realidade ali ilustrada seja a de direitos definitivamente adquiridos.

E isso fundamentalmente porque a autoridade fiscalizadora não identificou um negócio jurídico sequer que, por amostragem, pudesse evidenciar que os valores tributados de fato corresponderiam a direitos de variação cambial definitivamente adquiridos.

Acréscitese que o preceito normativo que dá fundamento à conduta da fiscalização (art. 1º da Lei nº 10.833/03), textualmente declara ser irrelevante, para fins de ocorrência do fato gerador, a “classificação contábil” adotada pelo sujeito passivo para escriturar suas receitas.

Quer isso significar que, “a incidência da contribuição deverá alcançar todas aquelas figuras que correspondam a efetiva receita ou faturamento, qualquer que seja a sua forma de contabilização. Não o inverso! Primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento: depois a forma de contabilizar é irrelevante. Mas, não é a forma de contabilizar que irá determinar se algo é, ou não, receita ou faturamento” (GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 131).

Em face disso, e estando evidente a inclusão na base de cálculo da COFINS das variações cambiais ainda não liquidadas pelo recorrente, é de se prover o recurso voluntário também nesta parte.

Já o Acórdão indicado como paradigma nº 201-80.817, ao contrário, decidiu que essas receitas têm natureza de receitas financeiras e como tal integram, a base de cálculo da Cofins, aplicando-se o mesmo regime adotado da apuração do IRPJ e da CSLL.

Segue os trechos dos acórdãos paradigmas:

(...)

As variações cambiais ativas, tem natureza de receita financeira, integram, como tal, a base de cálculo da Cofins, aplicando-se o mesmo regime adotado pela apuração do IRPJ e CSLL- caixa ou competência.

E o mesmo se concentra exclusivamente na discussão de ser ou não a variação cambial base de cálculo daquelas exações, sem adentrar na discussão que foi travada pelo acórdão recorrido relativa a opção pelo regime de caixa ou de competência.

Ora o recurso especial de divergência, só se justifica quando, em situações idênticas, são adotadas soluções diversas. Não sendo o caso, o Recurso não deve ser conhecido.

Em vista de todo o exposto, pela falta de comprovação da divergência jurisprudencial, voto por não conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran