



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720066/2011-38
ACÓRDÃO	3201-012.739 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BETACRED COMPANHIA SECURITIZADORA DE CREDITOS FINANCEIROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/07/2007

REGIME CUMULATIVO. RECEITA OPERACIONAL. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO EM MOEDA ESTRANGEIRA. TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL DE EMPRÉSTIMO EQUIVALE A LIQUIDAÇÃO PARCIAL DA OPERAÇÃO.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica em moeda estrangeira possuem a natureza de receita operacional, mormente se tratando de companhia securitizadora que contraiu empréstimo em moeda estrangeira para aquisição de créditos financeiros que visava securitizar, e como regra geral são consideradas na determinação da base de cálculo das contribuições quando da liquidação da correspondente operação, assim também compreendidas as liquidações parciais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2007

REGIME CUMULATIVO. RECEITA OPERACIONAL. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO EM MOEDA ESTRANGEIRA. TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL DE EMPRÉSTIMO EQUIVALE A LIQUIDAÇÃO PARCIAL DA OPERAÇÃO.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica em moeda estrangeira possuem a natureza de receita operacional, mormente se tratando de companhia securitizadora que contraiu empréstimo em moeda estrangeira para aquisição de créditos financeiros que visava securitizar, e como regra geral são consideradas na determinação da base de cálculo das contribuições quando da liquidação

da correspondente operação, assim também compreendidas as liquidações parciais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de impugnação apresentada pelo sujeito passivo em face de autos de infração (AI) da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), lavrados pela autoridade fiscal e relacionado à infração apurada em Jul/2007.

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização externa ocorrido após conclusão de diligência fiscal, lavrou em 03/02/2012 os AI de PIS (fls. 229/235), com crédito tributário total de R\$ 123.402,65, incluindo contribuição, multa de

ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/01/2011, e COFINS (fls. 236/242), com crédito tributário total de R\$ 759.401,08, incluindo contribuição, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/01/2011, apontando como infração “a falta de adição da receita de variação cambial realizada em julho de 2007, no valor de R\$ 9.038.767,62 às bases de cálculo do PIS e da COFINS”.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 243/251 as razões para o lançamento foram as seguintes:

i) que até junho de 2007 o sujeito passivo não ostentava a natureza jurídica de securitizadora de crédito, e como tal não se encaixava na definição de instituição financeira.

Em decorrência deste fato apurava o PIS e COFINS até então pelo regime não cumulativo, e como tal, em função da alíquota zero prevista na legislação aplicável, não recolhia as referidas contribuições sobre as receitas financeiras (variação cambial, por exemplo);

ii) a partir de julho de 2007, “quando houve a transformação para sociedade anônima, securitizadora de créditos financeiros, passou a apurar tais contribuições pelo regime cumulativo”, tendo, entretanto, deixado de “adicionar a variação cambial realizada em julho de 2007 à base de cálculo dos dois tributos”. A variação cambial decorreu de dois empréstimos firmados pela fiscalizada com empresa controladora com sede no exterior, os quais foram celebrados em 2006, quando ela ainda era uma sociedade limitada que se dedicava à aquisição e administração de créditos, porém não revestida da qualificação de sociedade securitizadora de créditos, na forma prescrita na Resolução BACEN nº 2.686/2000;

iii) na Ata da Assembléia Geral de Sócios de 15/05/2007, os sócios da fiscalizada, ambos “estrangeiros com sede nas Ilhas Cayman, decidiram transformar a sociedade em S.A. e alterar a denominação social de Betacred Aquisição e Administração de Créditos Ltda. para Betacred Cia. Securitizadora de Créditos Financeiros”;

iv) a base de cálculo utilizada nos AI (R\$ 9.038.767,62) foi obtida por planilha de realização da variação cambial dos empréstimos em moeda estrangeira repassada pelo sujeito passivo no decorrer da ação fiscal, e coincide com o valor submetido à tributação do IRPJ, mediante adição ao lucro real do período conforme atesta o LALUR anexado;

v) a legislação aplicável informada pela fiscalização foi a seguinte: 1) os artigos 2º, 3º, caput e parágrafo 8º, e 9º da Lei nº 9.718/1998 (que define o faturamento como base de cálculo do PIS e COFINS, assim entendido como a receita bruta, permite a dedução das despesas de captação de recursos na determinação das bases de cálculo do PIS e COFINS para as empresas que tenham por objeto a securitização de créditos e considera as variações cambiais positivas como receitas financeiras); 2) o artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158/2001 (que

determina a tributação da variação monetária dos direitos e obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, no momento da liquidação da correspondente operação, ou a critério do sujeito passivo, segundo o regime de competência); 3) o artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002 (que confirma a apuração do PIS no regime cumulativo para as pessoas jurídicas citadas nos parágrafos 6º, 8º e 9º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, entre elas as companhias securitizadoras de créditos); 4) o artigo 10, inciso I, da Lei nº 10.833/2003 (que confirma a apuração da COFINS no regime cumulativo para as pessoas jurídicas citadas nos parágrafos 6º, 8º e 9º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, entre elas as companhias securitizadoras de créditos);

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado pessoalmente do AI em 03/02/2011, o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls. 268/288) em 04/03/2011. As principais alegações da defesa são, em síntese e naquilo que interessa a esse julgamento, as seguintes:

i) em relação aos fatos confirma o relato da autoridade fiscal de que recebeu dois empréstimos contraídos com empresa integrante do seu grupo econômico ("CREDIGY AMERICAS, LLC"), sendo que em julho de 2007 efetuou um pagamento expressivo deste empréstimo, tendo apurado uma realização positiva da variação cambial no importe de R\$ 9.038.767,62, considerados os dois contratos conjuntamente, face a desvalorização do dólar norte americano frente ao real experimentado no período, e também reconhece que a partir de julho/2007 estava sujeita ao regime cumulativo de incidência do PIS e COFINS, nos termos do art. 8º, inc. I, da Lei nº 10.687/2002 e do art. 10, inc. I, da Lei nº 10.833/2003, em função de sua transformação em companhia securitizadora;

ii) que não adicionou esta variação cambial nas apurações do PIS e COFINS pois considerou "que os efeitos da variação cambial devem ser reconhecidos apenas no momento da liquidação das operações contratadas em moeda estrangeira e, ainda, que são não operacionais as receitas decorrentes da variação cambial positiva";

iii) sobre o caráter não operacional desta variação cambial, sustenta que a mesma não representa faturamento da pessoa jurídica, "que foi equiparado pelo art. 3º, caput da Lei nº 9.718/98 à receita bruta, para fins de definição da base de cálculo das contribuições...

entendendo-se como receita bruta o produto da venda de bens e da prestação de serviços desempenhados pelo contribuinte", e que "Esse foi o entendimento historicamente adotado pelo E.

Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades e, posteriormente reafirmado quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, em que se debatia a constitucionalidade do parágrafo 1º do mencionado art. 3º da Lei nº 9.718/98....que pretendia definir como receita bruta a "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo

irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas"";

iv) argumenta ainda que a receita de variação cambial "tem natureza financeira, estando, pois, excluídas da acepção jurídica do conceito de faturamento e/ou receita bruta". Neste ponto assevera a defesa que mesmo que se considere correta a posição fazendária "segundo a qual a base de cálculo das mencionadas contribuições deve corresponder ao resultado da atividade operacional exercida pelo contribuinte (receita bruta operacional)...nem mesmo assim terá cabimento a autuação fiscal... Isso porque, no caso específico da Impugnante são não operacionais as receitas financeiras decorrentes da variação cambial incidente sobre o empréstimo contratado com empresa estrangeira". Referido argumento do Impugnante se baseia no fato de que a receita controversa decorreu de uma operação passiva de que participou, e que a "fatalidade imprevisível" da valorização do Real frente ao dólar norte-americano é que propiciou o surgimento destas receitas, e que também "não guardam qualquer relação com a sua atividade empresaria...afigura-se como uma forma de captação de recursos, que pode ser adotada por qualquer empresa que necessite de capital de giro para dar seguimento às suas atividades", sendo assim, "não decorreram de nenhum tipo de atividade - típica ou atípica – por ela desempenhada, tendo sido geradas apenas em razão de um fato imprevisível sobre o qual a Impugnante não exerce qualquer forma de influência ou controle";

v) como reforço de sua tese argumenta que as sociedades securitizadoras não integram o Sistema Financeiro Nacional e também não são empresas equiparadas às instituições financeiras, "ficando fora de questão o caráter não operacional das receitas financeiras decorrentes da variação cambial experimentada pela Impugnante";

vi) que caso os argumentos alinhavados até aqui não sejam acolhidos pelas autoridades julgadoras, defende que o AI deve ser anulado pois a fiscalização não observou o regime de reconhecimento das receitas decorrentes da atualização dos direitos e obrigações em moeda estrangeira previsto no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158/2001, que estabeleceu como regra geral o reconhecimento da variação cambial pelo regime de caixa, com a opção do contribuinte adotar uniformemente o reconhecimento das receitas pelo regime de competência para a apuração dos quatro tributos mencionados na norma (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Esta deficiência da auditoria fiscal se deu "Primeiro porque presumiu indevidamente que a Impugnante teria optado pelo regime de reconhecimento da variação cambial por competência e segundo porque adotou critério híbrido para o tratamento da variação cambial";

vii) informa que a própria RFB através da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e pelo "Perguntas e Respostas" disponível em seu site (pergunta nº 26), elegeu o regime de caixa como regra para o cômputo das variações monetárias em função da taxa de câmbio para fins da apuração do PIS e COFINS, e que "Nesse contexto,

considerando que a norma impõe como regra o reconhecimento dos efeitos da variação cambial apenas no momento da liquidação das operações e que, no caso concreto, a Impugnante não tinha optado pelo regime excepcional do reconhecimento pelo regime de competência, é imperioso reconhecer que a d. fiscal autuante não poderia ter aplicado a sistemática da competência”, e portanto não estaria submetida à adição do valor da variação cambial apurada pelo regime de competência em julho de 2007 nas bases de cálculo do PIS e COFINS, "antes da liquidação das operações de crédito assumidas em moeda estrangeira", sendo certo que em respeito à regra geral da norma de imposição adotou o mesmo regime de caixa para o IRPJ e CSLL, como estaria a comprovar a sua DIPJ2008, nos termos do preenchimento da “Linha 9 da Ficha 09A, sendo essa a indicação aplicável exclusivamente às empresas que adotam o regime de caixa para o reconhecimento da variação”;

viii) como argumento subsidiário de defesa, o Impugnante alega um suposto excesso de autuação, vez que a fiscalização “considerou os efeitos acumulados da variação cambial no período compreendido entre setembro de 2006 e julho de 2007, quando, na verdade, deveria ter levado em conta apenas os efeitos acumulados no mês de julho de 2007, quando as receitas de variação cambial passaram a se sujeitar à incidência do PIS e da COFINS”. Isto porque alega que "antes de sua transformação em companhia securitizadora (doc.3), a Impugnante estava constituída sob a forma de sociedade limitada e, nessa condição, estava sujeita à tributação do PIS e COFINS sob o regime não cumulativo de incidência de tais contribuições (Leis nºs 10.634/02 (sic) e 10.833/03). Assim, por força do disposto no Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, antes de sua transformação em securitizadora, as receitas financeiras da Impugnante sujeitavam-se à alíquota zero”. Afirma que a própria auditora fiscal no TVF expressou que até junho/2007, por não ser instituição financeira e ser tributada pelo lucro real, o Impugnante estava submetido ao regime não cumulativo e que, acertadamente, não tributou as suas receitas financeiras (variação cambial, por exemplo). Entende assim o Impugnante que “o d. agente fiscal deveria ter calculado a variação cambial considerando a oscilação monetária apenas a partir do momento em que ocorreu a transformação da Impugnante em companhia securitizadora, ou seja, quando ocorreu a efetiva mudança do regime fiscal por ela adotado: de não cumulativo para cumulativo. Deveria, portanto, ter considerado apenas a variação cambial ocorrida no mês de julho de 2007”;

ix) ao final pede o cancelamento integral da autuação fiscal, ou se assim as autoridades julgadoras não considerarem, ao menos que a sua impugnação seja julgada parcialmente procedente, reconhecendo-se o excesso da autuação fiscal conforme deduziu em sua peça de defesa.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 16-91.217 - 8ª Turma da DRJ/SPO que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/07/2007 REGIME CUMULATIVO. RECEITA OPERACIONAL. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO EM MOEDA ESTRANGEIRA. TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL DE EMPRÉSTIMO EQUIVALE A LIQUIDAÇÃO PARCIAL DA OPERAÇÃO.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica em moeda estrangeira possuem a natureza de receita operacional, mormente se tratando de companhia securitizadora que contraiu empréstimo em moeda estrangeira para aquisição de créditos financeiros que visava securitizar, e como regra geral são consideradas na determinação da base de cálculo das contribuições quando da liquidação da correspondente operação, assim também compreendidas as liquidações parciais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/07/2007 REGIME CUMULATIVO. RECEITA OPERACIONAL. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO EM MOEDA ESTRANGEIRA. TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL DE EMPRÉSTIMO EQUIVALE A LIQUIDAÇÃO PARCIAL DA OPERAÇÃO.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica em moeda estrangeira possuem a natureza de receita operacional, mormente se tratando de companhia securitizadora que contraiu empréstimo em moeda estrangeira para aquisição de créditos financeiros que visava securitizar, e como regra geral são consideradas na determinação da base de cálculo das contribuições quando da liquidação da correspondente operação, assim também compreendidas as liquidações parciais.

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente, portanto dele conheço.

Do mérito

Da vinculação da receita com o objeto social da Recorrente.

No primeiro questionamento a Recorrente traz que sua operação é somente de securitizadora e que sua atividade consistia na aquisição de créditos financeiros, seu controle,

cobrança e conversão em títulos mobiliários passíveis de negociação. Tal atividade em muito se assemelha à de factoring.

Em consolidação com tal informação traz que somente poderiam ser considerado faturamento a receita proveniente do deságio obtido na aquisição dos créditos, equivalente à diferença entre o valor de face do título e o respectivo custo de aquisição (valor pago).

E finalizando traz que as companhias securitizadoras não podem ser consideradas como instituições financeiras.

Entretanto esse não é o entendimento majoritário do CARF e das instâncias judiciais, entendendo que a decisão recorrida trouxe a correta decisão para os questionamentos da Recorrente utilizo os argumentos como se meu fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

Primeiramente o impugnante sustenta o caráter não operacional das receitas de variação cambial, e como tal, o seu não enquadramento no conceito de faturamento, que é equivalente ao conceito de receita bruta e é o ponto de partida para a apuração das bases de cálculo das exações em discussão, nos termos tanto da Lei nº 9.718/1998, como na Lei nº 10.637/2002 e na Lei nº 10.833/2003. Chega a afirmar que, mesmo que se aceite a posição defendida pela Administração Tributária Federal no sentido de que corresponde ao conceito de receita bruta toda receita decorrente do exercício das suas atividades operacionais, as receitas de variação cambial sobre os empréstimos não comporiam as bases de cálculo, pois são verdadeiramente não operacionais.

Não pode prosperar este argumento da defesa pois já encontra-se pacificado no âmbito administrativo que as receitas decorrentes do exercício das atividades econômicas do sujeito passivo são consideradas operacionais, e portanto, compõem a sua receita bruta que equivale ao seu faturamento nos termos da Lei nº 9.718/1998. Em relação às instituições financeiras e assemelhadas que apuram o PIS e COFINS pelo regime cumulativo prescrito na Lei nº 9.718/1998, como o caso da Impugnante a partir de julho de 2007, está assentado que consideram-se receitas operacionais as oriundas dos serviços financeiros prestados (serviços remunerados por tarifas e atividades de intermediação financeira). Tal posição decorre da vinculação da RFB, apontada pelo item I, nº 1 do Anexo à Nota PGFN/CRJ nº 1.114/2012, à decisão do STF no RE 585.235, transitada em julgado em 12/12/2008, de relatoria do Ministro Cezar Peluso, cujos efeitos foram afetados como de repercussão geral nos termos do art. 543-B do CPC/1973. Nesta toada apenas as receitas tidas como não operacionais é que estariam fora do alcance da tributação pelo PIS e COFINS.

Desta forma resta apenas a discussão sobre a natureza da receita de variação cambial no caso concreto, se é operacional ou não operacional.

O impugnante é uma sociedade securitizadora de créditos financeiros cujo objeto social está previsto no caput do artigo 2º do seu estatuto social, como abaixo reproduzido:

No caso presente, para a aquisição dos créditos financeiros de duas instituições financeiras nacionais, constante do Termo de Cessão anexado às fls. 53/54, o impugnante valeu-se dos recursos obtidos com os empréstimos já citados. Assim, não podem pairar dúvidas que os recursos recebidos com os empréstimos foram aplicados estritamente na consecução do seu objeto social, qual seja, na aquisição dos créditos financeiros que serão futuramente recebidos e/ou cobrados e gerarão receita para o sujeito passivo. Neste diapasão, revela-se inconteste que as receitas e/ou despesas derivadas da variação cambial destes empréstimos são de natureza operacional, e como tal devem ser registradas contabilmente e tratadas fiscalmente.

Além do estatuto social conferir a natureza operacional para a variação cambial dos empréstimos, a legislação tributária também não deixa margem de dúvida quanto a esta classificação. Neste sentido o caput do art. 277 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) confirma que são operacionais os resultados decorrentes das atividades principais ou acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica, como abaixo reproduzido:

CAPÍTULO V LUCRO OPERACIONAL

Seção I Disposições Gerais

Art.277.Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Ainda dentro do capítulo V do RIR/99 que cuida do Lucro Operacional, as contrapartidas das variações monetárias em função da oscilação da taxa de câmbio são tratadas como receitas e/ou despesas financeiras de natureza operacional. Abaixo a transcrição dos artigos correspondentes:

Seção IV Outros Resultados Operacionais

Subseção I Receitas e Despesas Financeiras

Subseção II Variações Monetárias Variações Ativas

Art.375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

Variações Passivas Art.377. Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo único do art. 375 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, parágrafo único, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Variações Cambiais Ativas e Passivas Art.378. Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 as variações monetárias apuradas mediante:

III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.

Nos termos da legislação tributária os resultados não operacionais decorrem basicamente da baixa de bens do ativo permanente, quer por alienação, quer por outros motivos. Assim encontra-se no anexo I da IN SRF 247/2002 (que dispõe sobre as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral), que não há qualquer tipo de receita financeira com previsão de exclusão a título de receita não operacional, e também no art. 418 do RIR/99, que abaixo transcrevo:

CAPÍTULO VII RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

Seção I Ganhos e Perdas de Capital

Subseção I Disposições Gerais

Art.418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas nº LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.

Inclusive a própria formatação da DIPJ que serviu de alegação do impugnante em parte da sua defesa, em nada favorece a sua tese de que a variação cambial ostenta natureza de não operacional, ao contrário, a desmente categoricamente. Senão vejamos a reprodução da ficha 06 A da DIPJ (demonstração do resultado – PJ em geral) referente ao ano calendário 2007 (fls. 4/30) que demonstra que as variações cambiais (ativas linha 18 e passivas linha 31) fazem parte do lucro operacional:

Persistindo na defesa do caráter não operacional da receita de variação cambial, o impugnante também alegou que ela decorreu de um movimento atípico e imprevisível da oscilação da taxa de câmbio, num período em que o Real se valorizou em relação ao Dólar dos Estados Unidos. Todavia este argumento não pode ser levado em consideração pois, se o movimento percebido no câmbio gerou uma receita tributável de variação cambial para todos os tributos envolvidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), um eventual movimento em sentido contrário, isto é, a valorização do Dólar dos Estados Unidos frente ao Real, produziria despesa dedutível de variação cambial, também para os quatro tributos mencionados. Desta forma, sendo a taxa de câmbio flutuante em nosso país, o seu comportamento tanto pode ocasionar variação cambial ativa ou passiva em caso de empréstimo contraído em moeda estrangeira pelos contribuintes brasileiros, devendo se aplicar a legislação tributária para cada uma destas situações possíveis, ou seja, incluir nas respectivas bases de cálculo quando ocorrer a receita de variação cambial e deduzir das bases de cálculo quando se verificar a despesa de variação cambial.

É de se destacar que, especificamente em relação à apuração da base de cálculo do PIS e COFINS, o parágrafo 8º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/1998 é expresso ao admitir que podem ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas empresas que exploram a securitização de créditos, que seria o caso de eventual variação cambial passiva dos empréstimos contraídos se a oscilação da taxa de câmbio assim o determinasse. Segue a transcrição desta norma de regência:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) I - imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Em função do acima exposto, conclui-se que a receita de variação cambial ativa derivada dos dois contratos de empréstimo em moeda estrangeira celebrados pelo sujeito passivo possui a natureza de receita operacional e deve compor as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Por entender que apesar de existir a discussão sobre a atividade da empresa, entendendo que a atividade exercida pela Recorrente e a receita auferida pela variação cambial estão

diretamente ligadas, pois somente com os valores dos empréstimos que foram dados seguimentos a operação da empresa.

Da cobrança pelo regime caixa

A Recorrente apresenta em sua argumentação que o resultado dessas operações deveria ser reconhecido apenas quando da liquidação das correspondentes operações, o que ocorreu apenas em agosto de 2007 e que o entendimento da fiscalização e da DRJ que consideraram que a amortização de parte do empréstimo em julho de 2007 equivaleria à liquidação parcial da operação não poderia prosperar.

Contudo a argumentação trazida é a mesma já trazida em sua impugnação, e por entender que a decisão recorrida trouxe a melhor resolução para o presente caso, trago a argumentação como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis.:

Vejamos como a tributação das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio encontra-se positivada no art. 30 da MP nº 2.158:

Art.30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§1º 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.

§ 2ºA opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3ºNo caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Percebe-se que a regra geral para a tributação da receita ou dedução fiscal da despesa de variação cambial é mesmo o regime de caixa, assim entendido o seu reconhecimento fiscal no momento da liquidação da correspondente operação, havendo como opção, a ser escolhida exclusivamente pelo contribuinte, a adoção do regime de competência para o reconhecimento destas variações monetárias para fins fiscais, sendo certo que, qualquer que seja o regime adotado, ele deverá ser uniforme na apuração de todas as bases de cálculo dos tributos citados (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

Neste ponto o impugnante afirma que seguiu a regra de reconhecimento dos efeitos da variação cambial pelo regime de caixa, tal como o fez também nas

apurações do IRPJ e CSLL, sendo que a fiscalização teria efetuado o lançamento com base no regime de competência.

Absolutamente não procede esta afirmação, ao menos no que respeita ao procedimento da fiscalização. A verdade é que tanto o sujeito passivo, como o próprio mesmo admite, quanto a autoridade fiscal, como fartamente exposto no TVF, adotaram o regime de caixa para a tributação da variação cambial ativa tratada neste processo. Assim é que a receita de variação cambial, no valor de R\$ 9.038.767,62 realizada em Jul/2007, foi demonstrada pelo fiscalizado em resposta a intimação durante a diligência fiscal que antecedeu o lançamento, através de planilha juntada às fls. 60/63. Nota-se que este valor foi igualmente adicionado na determinação do lucro real, conforme se verifica na cópia do Lalur de fls. 34/35, da DIPJ às fls. 4/30 e do documento anexado juntamente com a impugnação às fls. 342/343, sendo que o valor anual adicionado a este título na DIPJ foi de R\$ 9.638.556,90, composto por R\$ 599.789,28 acumulado até Jun/2007, e R\$ 9.038.767,62 referente à realização em julho de 2007.

Também não tem fundamento a alegação do impugnante de que as receitas de variação cambial dos empréstimos apenas poderiam ser tributadas no encerramento dos contratos. A legislação de regência realmente cita a liquidação das operações como momento do reconhecimento fiscal dos efeitos da variação cambial, todavia este momento deve ser entendido tanto como o de liquidação total, como o de liquidações parciais da operação, sendo que no caso concreto, conforme comprovam os documentos anexados aos autos, efetivamente houve um grande pagamento/amortização dos dois contratos de empréstimo no mês de julho de 2007, aliás dito também pela própria defesa na Impugnação, o que torna o fato incontroverso.

Esta hipótese defendida pelo impugnante da consideração apenas do momento da liquidação total para fins de tributação fere a lógica mais comezinha de tributação, na medida em que uma pessoa jurídica brasileira que tivesse direitos de crédito em moeda estrangeira, ou mesmo contraísse um empréstimo num período em que o Real se valorizasse perante o Dólar dos Estados Unidos, poderia deixar de tributar uma eventual receita de variação cambial “ad aeternum”, bastando que mantivesse em aberto no seu ativo ou passivo, conforme a situação, um pequeno montante dos valores sujeitos à atualização pela taxa de câmbio. Tal panorama, possível no campo da realidade dos fatos, é suficiente para demonstrar a total inaplicabilidade da tese defendida na impugnação.

Por último, o impugnante pede subsidiariamente que ao menos uma parcela do lançamento seja cancelado, pelo que chamou de excesso de autuação, defendendo que a autoridade fiscal deveria ter considerado realizada apenas a variação cambial dos empréstimos cuja competência fosse julho de 2007. Em outras palavras o impugnante entende que, caso a autuação persista, apenas a oscilação experimentada pelo Dólar dos Estados Unidos de 30/06/2007 a 31/07/2007 deveria ser tributada pelo PIS e COFINS no período de apuração

JUL/2007, uma vez que anteriormente a este período (até JUN/2007) estava submetido ao regime não cumulativo das contribuições, em que as receitas financeiras estavam submetidas à alíquota zero, desde a apuração de agosto de 2004 (Decreto nº 5.164/2004).

Com efeito não há nas normas que disciplinam as apurações do PIS e COFINS qualquer previsão no sentido que a partir do ingresso do sujeito passivo no regime cumulativo, vindo ele do regime não cumulativo, a realização das suas receitas financeiras derivadas de variação da taxa de câmbio sejam calculadas apenas a partir do mês em que ingressou no novo regime. Esta ausência de norma tributária específica já bastaria para afastar este pedido subsidiário do impugnante. Mas há mais.

Como fartamente demonstrado acima, é fato incontroverso que o impugnante, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL e anteriormente a julho de 2007, reconhecia a receita de variação cambial relativa aos dois contratos de empréstimo pelo regime de caixa, ou seja, no momento das liquidações parciais destes empréstimos. Sobre o assunto o art. 30 da MP nº 2.158 (acima reproduzido), bem como o art. 13 da IN SRF nº 247/2002, são expressos ao estabelecer que qualquer um dos regimes possíveis de tributação das variações monetárias decorrentes da taxa de câmbio (caixa ou competência) deverá ser adotado uniformemente pela PJ para todos os tributos envolvidos.

Sendo assim, a adoção pelo impugnante do regime de caixa para a tributação do IRPJ e CSLL ao longo de todo o ano de 2007, e também em 2006, como revela o preenchimento da ficha 09 A da sua DIPJ correspondente, implica na aplicação do mesmo critério para a apuração do PIS e COFINS, que por sua vez significa a tributação da receita de variação cambial no momento da liquidação das operações, ainda que parciais, e que no caso concreto dos autos se deu em julho de 2007.

Da conclusão

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow