



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.001225/2005-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-000.676 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de julho de 2010
Matéria COFINS. BASE DE CÁLCULO
Recorrente FLOWSERVE DO BRASIL LTDA
Recorrida DRJ RIO DE JANEIRO II

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/07/2004

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS DOS DIREITOS DE CRÉDITO E DAS OBRIGAÇÕES EM FUNÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO.

As variações monetárias em função da taxa de câmbio apuradas segundo o regime de competência a serem incluídas na base de cálculo da COFINS correspondem à contrapartida da alteração, para mais, em seus direitos ou, para menos, em suas obrigações, deles não se abatendo as variações passivas. Desde janeiro de 2000, elas puderam, por expressa disposição legal, ser apuradas segundo o regime de caixa, o qual, deve, no entanto, ser aplicado uniformemente em relação também ao PIS, à CSLL e ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e dos votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ali Zraik Jr (Relator), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça e Leonardo Siade Manzan. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Redator designado.

EDITADO EM: 17/07/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nayra Bastos Manatta (Presidente), Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Jr (Relator), Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça e Leonardo Siade Manzan

Este recurso foi julgado em julho de 2010 sob relatoria do Conselheiro Ali Zraik Jr, que não apresentou à Secretaria o voto vencido até sua saída do Conselho. Após uma primeira designação *ad hoc* igualmente não cumprida a tempo, designa-me, agora, o Presidente da Câmara, dado que eu já havia sido designado para redigir o voto vencedor pela Presidente de Turma, Conselheira Nayra, a qual também não assina este acórdão por não ser mais Conselheira.

Relatório

Trata-se de recurso contra a manutenção, pela DRJ Rio de Janeiro II, de lançamento de ofício que visa à exigência da COFINS do período de fevereiro a julho de 2004, apurado segundo a sistemática não-cumulativa disciplinada pela Lei 10.637/2002. Vale dizer que o lançamento englobava também períodos de apuração em que a sistemática era a cumulativa, com base na Lei 9.718, em relação aos quais a própria DRJ afastou o lançamento, dando cumprimento a decisão judicial transitada em julgado que considerou inconstitucional o § 1º do art. 3º daquele ato legal.

Segundo a autoridade fiscal autora do lançamento o contribuinte, ao compor a base de cálculo mensal da contribuição, adicionava as variações monetárias ativas apuradas em função da variação da taxa de câmbio, mas delas descontava as variações passivas devidas pelo mesmo motivo. Com isso, oferecia à tributação a variação líquida de cada mês, da mesma forma que ocorre no IRPJ.

Salienta a autoridade que o sujeito passivo adotou no período o regime de competência para apuração do resultado.

Em seu recurso, aponta a empresa que as variações monetárias em discussão não são receita, mas meras expectativas, dado que não houve ainda o ingresso de recursos no caixa. Aponta também que a própria legislação o teria reconhecido, visto que a Media Provisória 2.158 determinara que elas somente deveriam ser incluídas na base de cálculo no momento da liquidação da operação que as origina, no que, aliás, dobrava-se a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores e à melhor doutrina.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS designado *ad hoc*

Não tendo o conselheiro relator apresentado, a tempo e hora, o voto que foi acompanhado pelos dois outros membros da bancada dos contribuintes - os quais tampouco são mais conselheiros - passo a resumir em seguida os argumentos normalmente por eles expendidos quanto a essa matéria e que corroboram, basicamente o que consta no recurso.

Segundo a corrente acolhida por eles, a variação monetária é mero registro contábil que procura preservar o valor real do ativo ou do passivo, em obediência a determinações legais ou contratuais. Como tantos outros registros contábeis efetuados em

respeito ao princípio da competência, constitui uma "antecipação" de reconhecimento, dado que ela somente se realiza, efetivamente, quando da sua liquidação.

Destarte, no caso de variações que reflitam índices contratual ou legalmente previstos (correção ou atualização monetária), essa antecipação imposta pelo regime de apuração contábil é menos grave na medida em que a variação já havida não se reverterá, podendo se considerar definitiva no momento em que apurada, embora ainda não tenha se transformado em caixa.

Mas no caso das variações registradas em função da variação da taxa de câmbio, esse aspecto de antecipação se mostra ainda mais importante quando o País adota o regime de câmbio flexível, dado que um dado valor registrado em um mês pode vir a ser inteira ou parcialmente compensado por uma variação em sentido contrário do câmbio. E isso levaria à exigência sobre valor que não se consumou como receita.

Daí que, para essa corrente, mesmo na apuração que leve em conta o regime contábil da competência, no caso específico dessas variações aqui discutidas, elas só devem ser incluídas na base de cálculo após a liquidação dos contratos, pois somente aí são, de fato, receita.

Essas, em linhas gerais, as considerações que se expendem para afastar a tributação nessa matéria.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

Voto Vencedor

A contrário senso, porém, está o reconhecimento de que foi a lei que determinou a incidência da contribuição sobre a totalidade das receitas, não admitindo o abatimento de parcelas referentes a despesas.

No presente caso, ademais, observa-se um total descompasso entre o que efetivamente fez o sujeito passivo - incluir a variação cambial líquida - e o que sua defesa argumenta para justificar esse procedimento.

Com efeito, a primeira tese da defesa, a de que variação cambial simplesmente não é receita, implicaria ausência completa de recolhimento. A segunda, que ele não ocorreria naquele mês em que nenhum contrato vencesse. Mas nenhuma das duas foi adotada pela empresa: ela reconhece, todo mês, a variação ativa e a passiva de todos os contratos, mesmo sem vencimento naquele mês.

Como já enfadonhamente repetido, a COFINS era exigida no período aqui considerado por força do disposto no art. 1º da Lei 10.833:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como

fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e **todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.***

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Destarte, a totalidade das receitas, no sentido contábil do termo, apuradas pela pessoa jurídica é que constitui a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.

Contabilmente, receita é a contrapartida **contábil** de um evento que tenha como consequência um aumento **no Patrimônio Líquido**. Esse aumento se dá sempre que algum elemento do Ativo (caixa ou qualquer outro) aumente sem que haja, concomitantemente, um aumento de mesma magnitude no Passivo, a via mais comum. Mas também se processa o mesmo quando um elemento do Passivo se reduz sem concomitante e equivalente redução no Ativo, como ocorreu aqui com as duas rubricas adicionadas.

Vê-se, de logo que, do ponto de vista contábil, as variações monetárias, sejam elas apuradas em função de determinação legal ou contratual, se subsumem com perfeição ao conceito de receitas. Com efeito, elas registram exatamente a contrapartida do aumento no valor de ativos (por exemplo, direitos decorrentes de vendas a prazo a serem recebidas em

moeda estrangeira) ou da redução de passivos, como por exemplo, empréstimos em moeda estrangeira contraídos.

Ainda que se possa advogar a existência de conceitos outros que não o contábil para o fenômeno receita (tese com a qual também não concordo), entendo que é ele, sim, que o legislador teve em mente quando de sua edição. A não ser assim, sem qualquer sentido a exclusão prevista na alínea "b" do inciso V acima, dado que tais valores decorrem exclusivamente de obrigações contábeis.

É claro que todos esses conceitos contábeis foram construídos sempre tendo em conta a **apuração do resultado** da entidade: receitas menos custos e despesas. Nela, a Contabilidade, não se tomam as receitas sem considerar-se no mesmo feito as despesas ou custos a elas correspondentes.

Esse reconhecimento, no entanto, apenas nos leva a considerar, no mínimo, uma impropriedade técnica tributação que apenas leve em conta uma "perna" do resultado. Mas isso não muda o fato de que o legislador assim o fez e, especialmente, não nos autoriza a buscar conceituações inovadoras para afastar aquilo que o legislador não afastou, por mais que achemos isso justo.

Mas no caso das variações cambiais, o próprio Poder Executivo partilhou esse sentimento de injustiça e editou ato que ao menos o mitigou.

Sobre o tema, porém, melhor é transcrever a decisão recorrida que o enfrentou com precisão enquanto que o recurso, no ponto, nada inova com respeito à impugnação.

Disse o relator da decisão recorrida:

Quanto ao momento de incidência da referida contribuição (regime de competência ou de caixa), cumpre observar que até dezembro de 1999, o regime de competência era utilizado como regra geral de tributação pela COFINS e pelo PIS sobre as receitas provenientes de variações monetárias, seja em função da taxa de câmbio, seja em função de outros índices aplicáveis por disposição legal ou contratual. Em relação às variações cambiais, contudo, essa regra foi alterada com a edição da Medida Provisória 1.858-10 de 26 de outubro de 1999, com os acréscimos da Medida Provisória 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, que continha no artigo 30 a redação abaixo transcrita, confirmada pelo Decreto 4.524, de 17/12/2001 (Regulamento do PIS/PASEP e COFINS) em seu artigo 13 e parágrafos:

"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 PIS/PASEP e da 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 tributos e contribuições referidos no *caput* deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no parágrafo anterior aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério e reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequente, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos das contribuições serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal."

A partir de janeiro de 2000, portanto, por determinação legal, a regra foi alterada apenas em relação As variações monetárias em função da taxa de câmbio. A norma permitiu a apropriação das referidas receitas pelo regime de caixa, facultando à pessoa jurídica o direito de optar pelo regime de competência na determinação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da contribuição ao PIS e da COFINS, observando-se que, neste caso, a opção prevalecerá para todo o ano calendário.

Assim, em relação aos fatos geradores objetos do presente lançamento, a lei facultava ao contribuinte o direito de optar pelo regime de apropriação das receitas cambiais.

Cabe ao sujeito passivo, portanto, analisar a conveniência da adoção de um ou outro regime, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção.

Se por um lado a adoção do regime de competência pode representar uma desvantagem ao contribuinte para efeito de apuração da COFINS e do PIS, por outro lado, tal sistemática pode ser mais conveniente na apuração de tributos calculados sobre o resultado como o Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro, em razão da possibilidade de considerar as despesas financeiras na determinação do lucro operacional, de acordo com os arts. 375 e 377 do RIR/99.

Tratando-se de tributação do PIS e da COFINS, a regra geral é a adoção do regime de competência, por força de determinação legal e a sua substituição só pode ocorrer no caso de haver legislação específica autorizativa. Nessa hipótese, contudo, cabe ao contribuinte demonstrar ter adotado a regra excepcional.

No caso em análise, de acordo com as DIPJ apresentadas, é possível constatar que a empresa não exerceu o direito garantido por lei, de apurar a COFINS e o PIS de acordo com o regime de caixa. Conforme descrito em sua impugnação, a empresa apurou mensalmente a variação cambial ativa (regime de competência) efetuando, no entanto, a exclusão indevida dos valores correspondentes à variação cambial passiva em cada mês.

Se a autuada tinha o direito garantido por lei de apurar o IR, a CSLL, o PIS e a COFINS incidentes sobre as variações cambiais quando da liquidação das correspondentes operações, ou seja, pelo regime de caixa e optou pela adoção do regime de competência, ainda que de forma equivocada, não cabe agora vir contestar a sistemática por ele escolhida, pretendendo modificar a base de cálculo utilizada no auto, levantada com base nos demonstrativos e registros contábeis da empresa.

Pelo exposto conclui-se que as variações cambiais ativas verificadas na contabilidade da empresa devem ser computadas de acordo com o regime de competência para fins de incidência da COFINS e do PIS, sendo incabível a exclusão de valores relativos a resultados negativos ocorridos no decurso do prazo contratual.

Esses os motivos que levaram o colegiado, pelo voto de qualidade, a negar provimento ao recurso do contribuinte.