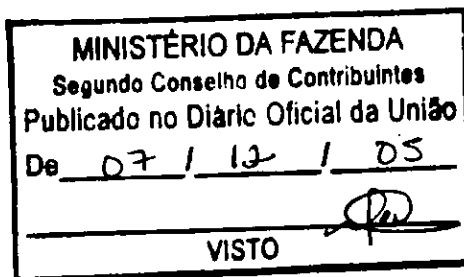




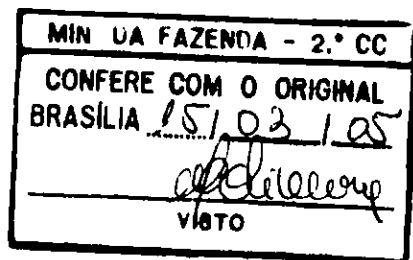
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851



Recorrente : DURATEX S.A  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP



**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.** Conforme determina o parágrafo único do art. 62 do Decreto nº 70.235/72, se a medida judicial que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referir-se a matéria-objeto do processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios. **Preliminar rejeitada.**

**COFINS. VARIAÇÃO MONETÁRIA COM BASE NA TAXA DE CÂMBIO.** Em atenção a opção autorizada pelo artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, § 1º, esta deve se sujeitar às normas legais que regem a matéria.

**JUROS DE MORA SOBRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.** Sem competente depósito judicial do montante tributário objeto da ação judicial não há como deixar de efetuar o lançamento referente a estes encargos.

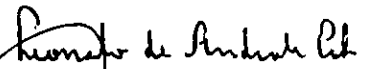
**JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC.** Enquanto não afastada pelo Poder Judiciário a legislação que ampara a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC, não se admite a contestação de sua cobrança.

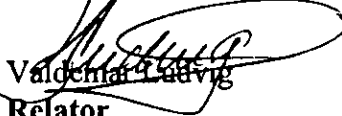
**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DURATEX S.A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López quanto ao momento em que a variação cambial deve ser oferecida à tributação e apresentará declaração de voto. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Drª Juliana Di Pietro.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004

  
Leonardo de Andrade Couto  
Presidente

  
Valdemar de Assis  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luciana Pato Peçanha Martins, Cesar Piantavigna, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

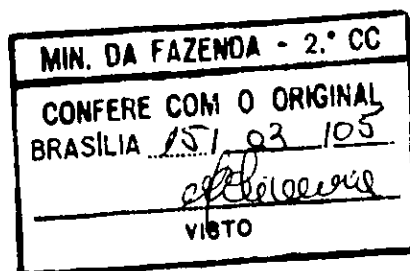
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

Recorrente : DURATEX S.A



## RELATÓRIO

Contra a interessada foi lavrado auto de infração exigindo o recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no valor de R\$8.809.553,76, referente aos períodos de apuração de fevereiro de 1999 a agosto de 2001, acrescido de juros de mora.

O auto de infração informa ainda que “o crédito tributário lançado está com a exigibilidade suspensa por força de Medida Liminar concedida nos autos do processo nº 1999.61.00.010329-6 da 22ª Vara Federal (art. 151, incisos II e IV do CTN).”

A matéria levada a apreciação do Poder Judiciário diz respeito a possível inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 no que se refere à ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS, pela qual estaria sendo incluída nesta base de cálculo as receitas financeiras, com o que não concorda a interessada.

Em sua impugnação apresentada tempestivamente, a impugnante apesar de reconhecer expressamente que a legalidade da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da COFINS e do PIS, está a cargo do Poder Judiciário, e como tal impedida de ser apreciada pelas instâncias de julgamento administrativas, não se conforma com o tratamento dado pela fiscalização na apuração das receitas financeiras provenientes de contratos de câmbio.

Insurge-se também, contra a cobrança de juros de mora incidentes sobre débitos que se encontram com sua exigibilidade suspensa por Medida Liminar expedida pelo Poder Judiciário.

Ao analisar a impugnação interposta pela interessada a DRJ em Campinas - SP entendeu em baixar o processo em diligência para que a Fiscalização se manifestasse sobre as alegações trazidas pela impugnante na peça impugnatória.

As razões da autuação, bem como da defesa, se encontram relatadas na decisão recorrida às fls. 424/426, as quais, se necessárias serão lidas em sessão.

A DRJ em Campinas - SP julgou o lançamento procedente em parte em decisão sintetizada na seguinte ementa:

*“Ementa: VARIAÇÃO MONETÁRIA. BASE DE CÁLCULO. Quando adotado o regime de competência, a variação monetária ativa compõe a base de cálculo da Cofins, sendo incabível a exclusão da variação monetária passiva. Excepcionalmente, em relação ao ano-calendário de 1999, foi permitida a exclusão das receitas financeiras decorrentes da variação monetária, em função da taxa de câmbio excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada.*

*JUROS DE MORA. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não suspende a fluência dos juros moratórios.*

12



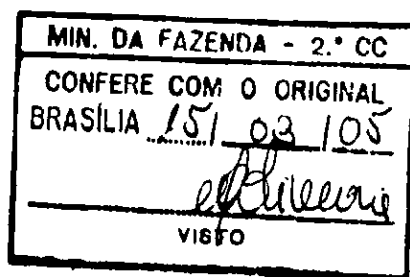
Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

*CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e no sistema difuso, concentrado em última instância revisional no STF."*

Inconformada com a decisão supra a contribuinte apresenta tempestivamente recurso voluntário dirigido a este Colegiado, levantando em preliminar a nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de que; se o lançamento foi efetuado apenas para prevenir a decadência e se a liminar continua em vigor, a Delegacia de Julgamento não poderia tê-lo julgado como se exigível fosse, nem determinado a cobrança do crédito remanescente.

Quanto ao mérito da autuação reitera suas razões de defesa já levantadas na peça impugnatória, ressaltando o disposto no artigo 31 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que teria reconhecido o direito da recorrente em excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS as variações monetárias negativas.

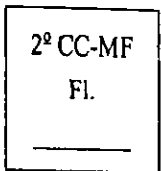
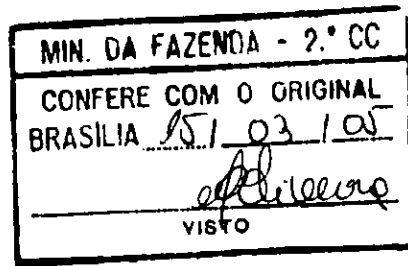
É o relatório.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
VALDEMAR LUDVIG.

O recurso é tempestivo, e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

No que se refere à preliminar de nulidade da decisão recorrida, entendo não estar com a razão a recorrente, uma vez que conforme determina o parágrafo único do artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, se a medida judicial que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referir-se a matéria objeto do processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios.

Nestes termos voto em rejeitar a preliminar de nulidade levantada na peça recursal.

Quanto ao mérito da autuação em confronto com as peças recursais, é ponto pacífico que a matéria que se encontra levada ao conhecimento do Poder Judiciário, diz respeito à tributação pela COFINS e pelo PIS das receitas financeiras de um modo geral.

O que se discute, entretanto, neste momento, é o critério de levantamento, cálculo da base de cálculo destas exações, uma vez que, em superada, a questão pelo Poder Judiciário, se este decidir pela legitimidade da Lei nº 9.718/98, no que se refere à tributação pela COFINS das receitas financeiras, restará ainda a definir, qual o critério a ser observado para apuração da base de cálculo das receitas financeiras provenientes de contratos de câmbio.

O cerne da questão se encontra delimitado pelos artigos 30 e 31 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, cujos textos oportuno se torna suas reproduções.

*“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.*

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

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

*Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes de variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a*



Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

*períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizadas, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e das contribuições social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado."*

Pelo *caput* do artigo 30, verifica-se que o legislador buscou para apuração das variações monetárias baseadas na taxa de câmbio, alterar o regime geral utilizado nas tributações, de competência para caixa.

Já no parágrafo primeiro, reconhecendo, a administração tributária, que para algumas pessoas jurídicas e em determinadas situações, a manutenção da opção pelo regime de competência poderia ser mais apropriada, buscou flexibilizar a determinação estabelecida no *caput*, deixando a critério das pessoas jurídicas a opção da escolha entre os dois regimes (competência ou caixa). Mas condicionou esta opção a todos os tributos e contribuições.

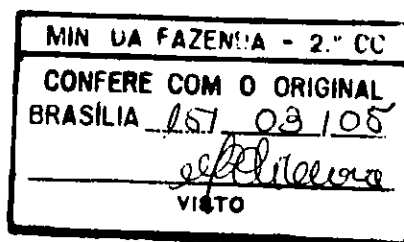
Como esta legislação passou a ter vigência somente a partir de 1º de janeiro de 2000, e a tributação das receitas financeiras pela COFINS e pelo PIS/PASEP, pela Lei nº 9.718/98, iniciou-se em fevereiro de 1999, período este, em que as empresas estavam obrigadas a observarem o regime de competência para apurarem as bases de cálculo de seus tributos e contribuições, o artigo 31 da mesma Medida Provisória, veio compatibilizar as novas determinações com este período anterior, autorizando a exclusão ali prevista.

Logo, não observo aqui, o mesmo entendimento externado pela recorrente, de que, a concessão estabelecida no *caput* do artigo 31, venha respaldar o comportamento dos contribuintes, em poder excluir das bases de cálculo da COFINS as variações monetárias negativas, mesmo em caso de opção pelo regime de competência, em consonância com o entendimento de que a receita financeira de que se está tratando somente acontece no momento da liquidação dos contratos.

Em se tratando exclusivamente das contribuições COFINS e PIS, o fato de que as variações monetárias ocorridas nos períodos anteriores ao vencimento do contrato não se caracterizam ainda, receitas ou despesas financeiras, não deixa de ser verdadeiro, o que somente vem nos confirmar que a tributação mais correta destas exações deve ser pelo regime de caixa, o que não contraria a legislação vigente.

Mas, se a contribuinte, a partir de janeiro de 2000, fazer a opção pelo regime de competência para a tributação das contribuições COFINS e PIS, a exclusão da base destas contribuições das variações monetárias negativas não encontra respaldo na legislação que rege a matéria.

A permissão estabelecida no artigo 31 acima citado, se justifica porque na época, ou seja em 1999, o regime de tributação das contribuições era o de competência, o que veio a ser mudado pelo artigo 30 da mesma Medida Provisória, passando a ser esta a regra geral de tributação destas contribuições, quando será possível apurar a verdadeira situação destas operações.





Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

Se o previsto no artigo 31 albergasse conceito interpretativo válido para todas as operações futuras apuradas pelo regime de competência, a limitação determinada somente para o período de 1999 seria inóqua.

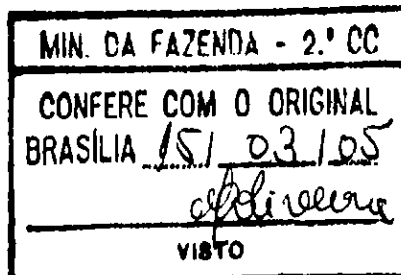
No que se refere aos juros de mora incidentes sobre os débitos tributários amparados por medida liminar expedida pelo Poder Judiciário, aqui também não assiste razão à recorrente, tendo em vista que este Colegiado já consolidou o entendimento de que somente o depósito judicial dos valores levados ao conhecimento do judiciário é que possibilita o não lançamento deste encargo moratório.

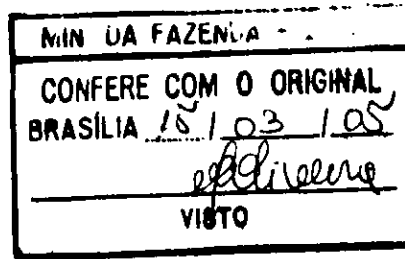
Quanto a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC, aqui também, já se sedimentou o entendimento de que esta matéria se encontra respaldada em legislação em plena vigência, e que, qualquer questionamento sobre sua legitimidade somente pode ser conhecida pelo Poder Judiciário.

Face ao exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004

VALDEMAR LUDVIG





Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir do ilustre Relator quanto ao entendimento externado frente a variação monetária em função da taxa de câmbio registrada. Em outras palavras, a análise, consiste na definição do momento, em que a variação cambial<sup>1</sup> deve ser apurada para efeito de tributação pela COFINS.

Inexistem dúvidas que as referidas variações monetárias devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718, de 1999, que assim dispõe:

*Art. 9º. As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.*

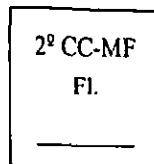
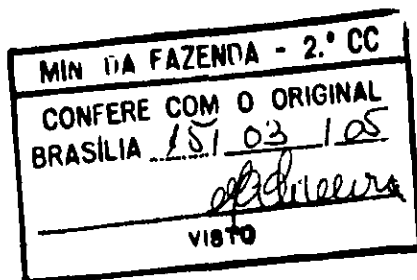
*Contudo, conforme se demonstrará a seguir, claro está que os efeitos tributários das variações cambiais só podem ser adicionados às bases de cálculo da contribuição, por ocasião da liquidação da operação, ocasião em que deixará de haver expectativa de receita para se tornar autêntica receita.*

*Em outras palavras, para a apuração do montante devido aos cofres públicos em relação aos tributos mencionados, o legislador determinou que a pessoa jurídica deve considerar os valores representativos de variações cambiais como receita financeira ou como despesa financeira.*

*Há de se observar que, tanto a valorização da moeda nacional quanto a sua desvalorização, frente a essa moeda estrangeira, dão origem à variação cambial ativa, já que tal variação afeta o valor, em moeda nacional, de bens e direitos – ativos – da pessoa jurídica. Assim, duas situações são possíveis: (i) o registro de um débito no resultado, na conta de variação cambial ativa, por conta do reflexo da valorização do Real frente a moeda estrangeira, em contrapartida a uma diminuição no valor dos direitos expressos nessa moeda; e (ii) o registro de um crédito no mesmo resultado, na mesma conta de variação cambial ativa, em contrapartida a um aumento no valor do ativo correspondente, por conta do reflexo da desvalorização do real frente à moeda estrangeira.*

*Na primeira situação, o valor dos bens e direitos registrados no ativo sofre alteração (diminuição), provocando o registro de despesa com variação cambial, despesa esta que, como redutora do resultado do exercício, não constitui base de cálculo da contribuição. No entanto, após o registro dessa despesa, no mês seguinte, pode ocorrer uma valorização da moeda estrangeira frente à nacional, fazendo-se necessário o aumento do valor dos bens ou direitos registrados, ou seja, um ajuste (estorno) da despesa de variação cambial ativa anteriormente registrada.*

<sup>1</sup> Entende-se por variação cambial a diferença de paridade entre o montante de moeda nacional que, em certa data, correspondia a certo montante de moeda estrangeira e o montante de moeda nacional que corresponde, em outra data, à mesma quantidade de moeda estrangeira.



Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

*Por mais que, contabilmente esse ajuste gere o registro de um crédito no resultado da pessoa jurídica, este não representa uma receita do ponto de vista tributário.*

*Portanto, por entender, quanto aos efeitos da variação cambial, que o ajuste mencionado não representa ingresso de receita para a pessoa jurídica, igualmente não deverá compor a base de cálculo da contribuição.*

*Ainda que a contribuinte esteja obrigada a ajustar os valores patrimoniais em face à oscilação da cotação da moeda estrangeira frente ao valor da moeda nacional, regime de competência, nem sempre os valores creditados em contas de resultado, em decorrência desse procedimento, representam efetivamente receitas, sob o ponto de vista jurídico-tributário.*

#### ***Variações monetárias - legislação aplicável***

*Os arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, vieram a disciplinar especificamente a situação a que se reporta o presente litígio, nos seguintes termos:*

*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 de 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.*

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

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

*Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.*

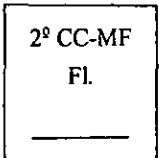
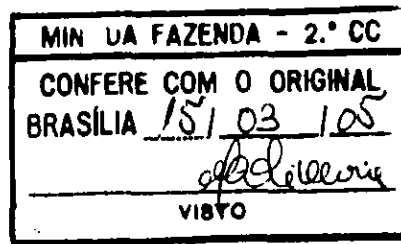
*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado". (grifos nossos)*

Claro está que para o ano de 1999, as empresas podiam recalcular a Contribuição para o PIS e a COFINS, excluindo da tributação as variações monetárias em função da taxa de câmbio. As variações monetárias não deveriam ser reconhecidas pelo regime de competência, eis que de "receitas" não se tratou.





Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851



## Fato gerador da contribuição

No mérito, importa em definir se as variações cambiais podem ser tipificadas primeiramente como “receitas” enquanto não vencidas as operações, para fins de compor a base de cálculo das contribuições sociais. Neste caso, a da COFINS.

As variações cambiais, de forma geral, compreendem as atualizações do valor atribuído a direitos (ativos) e obrigações (passivos) do contribuinte, decorrentes da variação da taxa de câmbio, em virtude de disposição legal ou contratual.

Com fundamento na Lei nº 9.718/98 passou-se a exigir, a partir de 10 de fevereiro de 1999, a contribuição sobre a totalidade das “receitas auferidas” pela pessoa jurídica. A questão ao meu ver está em se definir o conceito de “variação cambial” dentro do conceito de “receita auferida”.

Não existe, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, norma que, expressa e textualmente defina o conceito de receita. Nesse sentido, veja-se a lição do Jurista Ricardo Mariz de Oliveira:<sup>2</sup>

Não obstante a ausência de definição legal acerca do conceito de receita, a Lei das S/A determina, em seu artigo 177, que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

A contabilidade define receita como o acréscimo bruto de ativos (bens e direitos) sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo da entidade que a reconhece (obrigações perante terceiros ou perante a sociedade).

A esse respeito, devem-se mencionar os ensinamentos do Professor Helio de Paula Leite<sup>3</sup>: *“receitas são acréscimos brutos de ativos que são obtidos sem a ampliação das dívidas ou capital da empresa”*.

Também relevante, é o entendimento do ilustre Professor Sérgio de Ludícibus sobre receita: *“é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita”*.<sup>4</sup>

Ambos os entendimentos doutrinários guardam em si o conceito de que receita corresponde ao aumento do ativo de uma entidade. Oriundo do ingresso de bens e ou direitos sem que para isso essa mesma entidade incorra em determinado tipo de obrigação ou na perda de outros bens ou direitos.

<sup>2</sup> in Repertório IOB de Jurisprudência nº 01/2001, Caderno 1 – p. 33 - “Ora, não existe qualquer norma em direito que diga o que se considera ser ‘receita’ em geral ou que define em tese as características da entidade conhecida pelo nome de ‘receita’. Há, Sim inúmeras referências à receita: em inúmeros dispositivos do ordenamento jurídico, contidos nos mais variados diplomas legais, e também em regulamentos de natureza infra-legal mas nenhum deles explicita o que seja uma receita ou o critério para que algo possa ser identificado como tal”

<sup>3</sup> in “Contabilidade para Administradores”, Ed. Atlas, 4.a Edição, São Paulo, 1997, p. 55.

<sup>4</sup> In “Teoria da Contabilidade”, Ed. Atlas, 4.a Edição, São Paulo, 1995, p. 118 e 119.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 15/03/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

Nada obstante a importância das definições trazidas à presente, é importante ressaltar que determinada mutação patrimonial não pode ser definida como receita (aumento de ativo, sem aumento do passivo) em decorrência apenas da forma pela qual foi contabilizada, nos termos do que pretendeu o legislador, de acordo com a determinação havida no § 1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

*"§ 1º -Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas." (grifos, não do original)*

Veja-se que a lei fala em "receitas auferidas". Auferida, de auferir, quer dizer "receber"<sup>5</sup>, recebida. Portanto, enquanto não "auferidas" não estariam na tipicidade descrita na lei.

No mais, faz-se necessário verificar se a mutação patrimonial enquadra-se na definição de receita, se representa, efetivamente, uma receita, para posteriormente, contabilizá-la como tal. A forma é ou não receita. Em sendo receita, irrelevante será a forma de contabilização. Não o inverso.

É possível definir o conceito jurídico de receita, como sendo a entrada, o ingresso de bens e ou direitos (acréscimo patrimonial bruto) auferido pela pessoa jurídica, de cunho econômico, inclusive aqueles que não sejam decorrentes da atividade preponderante da empresa (do cumprimento do seu objeto social) como, por exemplo, os resultados de aplicações financeiras, ou os ganhos extraordinários. É necessária, porém, a ressalva de que não é qualquer entrada que deve ser considerada como receita. Isto porque, existem entradas que ingressam de maneira provisória na pessoa jurídica, nela não permanecendo.

Nesse sentido, citem-se os ensinamentos do Professor Geraldo Ataliba em suas considerações sobre a diferenciação entre ingressos e receitas, no que tange à atividade estatal: *"Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, (..) Já receitas, são entradas definitivas, de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado e das quais ele dispõe (...)." <sup>6</sup>*

Desta maneira, interpretando-se analogicamente o conceito de receita no direito privado, há que se concluir, necessariamente, que a este, além da noção de acréscimo/plus ao patrimônio, não se pode atrelar o caráter de precariedade e temporariedade.

O caráter precário e temporal é inerente às variações de natureza cambial, enquanto os ativos e/ou passivos, ao qual se referem, não forem liquidados e/ou quitados.

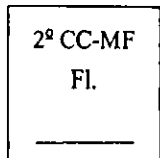
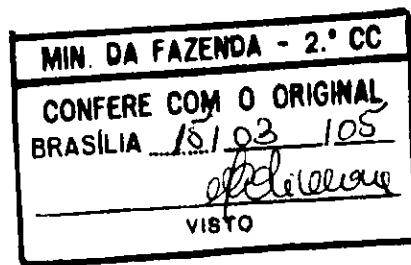
Assim, para fins de quantificação da base de cálculo das contribuições sociais PIS e da COFINS (totalidade das receitas auferidas) só podem ser consideradas as entradas que ingressam na sociedade, aumentando seu patrimônio, a título definitivo.

<sup>5</sup> Michaellis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa – Melhoramentos.

<sup>6</sup> In "Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário" Ed. Revista dos Tribunais, SP, 1969, págs 25 e 26.



Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851



Registra novamente a contribuinte, com muita propriedade que em nenhum momento a legislação estabelece que a adoção do regime de competência para contabilização das variações cambiais implicaria a impossibilidade de se deduzir os estornos das receitas de variação monetária ativa. Aliás, muito pelo contrário, estabeleceu o disposto no parágrafo 1º, do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, que "**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**".

Com efeito, quando a legislação estabelece que todas as variações cambiais poderão ser reconhecidas pelo regime de competência, não determinou que, neste caso, as pessoas jurídicas não poderiam mais excluir as parcelas das receitas financeiras decorrentes de variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação **excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada**.

E nem poderia, vez que não é o critério utilizado pelos contribuintes para a contabilização dos fatos ocorridos que determina o fato tributável, mas sim os limites impostos pela Lei. Diga-se, a regra-matriz de incidência é quem determina, quais os fatos jurídicos passíveis de tributação. No caso da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre a variação cambial, a lei autoriza a tributação somente do resultado positivo auferido quando efetivamente recebido.

Assim, se para auferir este resultado o contribuinte contabilizou as variações cambiais utilizando-se do regime de caixa, ou do regime de competência, este fato é absolutamente irrelevante para fins de tributação.

A adoção do regime de competência não obriga a pessoa jurídica a considerar como receita resultados positivos da variação cambial sujeitos a evento futuro e incerto. Nesse sentido, são as conclusões que ora adoto como se fossem minhas fossem, a que chegaram o advogado José Cassiano Borges e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Lúcia Américo dos Reis, em recente trabalho publicado na revista Dialética de Direito Tributário, do mês de outubro/2004 - nº 109, págs. 57/64 sobre a matéria em análise. Para tanto, reproduzo excertos da obra:

### VII. Conclusões

*Uma vez que a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep não podem incidir sobre expectativa de receita decorrente de variação cambial, eis que se trata de evento futuro e incerto, nada impede que a empresas optem, pela apuração das variações monetárias segundo o regime de competência, deduzindo as variações negativas das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL e do Imposto de Renda, sem que ofereça à tributação pela Cofins e pelo PIS/Pasep as variações monetárias positivas.*

*A nosso ver, não há nesse procedimento qualquer contradição, já que as empresas não estão utilizando simultaneamente o regime de competência para o imposto de renda da pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL e o de caixa para a Cofins e o PIS/Pasep, mas apenas o regime de competência para todos esses tributos, eis que a pessoa jurídica não pode recolher tributo sobre algo que não constitui renda, muito menos receita. .*

*É óbvio que, na hipótese de que no momento em que se der o vencimento do Contrato de empréstimo em moeda estrangeira for apurada variação cambial positiva em relação ao*



MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/03/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

*momento inicial do empréstimo, deverá a empresa, independentemente de qualquer movimento de caixa, oferecer a receita gerada por essa variação à tributação pela Cofins e pelo PIS/Pasep, pois, nesse momento o que era anteriormente simples expectativa de receita se transforma em autêntica receita, porém nunca antes.*

*Há que se ressaltar para concluir que o procedimento acima mencionado, além de não ser contraditório, está em plena consonância com o Princípio da Prudência ou do Conservadorismo, de que trata o art. 10 da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, cujo teor transcrevemos:*

*"Art. 10. O Princípio da Prudência determina adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.*

*§ 1º O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.*

*§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.*

*§ 3º A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável."*

*É justamente pelo Princípio da Prudência que a empresa deve reconhecer contabilmente a expectativa de despesa quando provável e a receita apenas quando auferida, sendo esse o princípio que impõe o não-reconhecimento de expectativa de receita potencialmente decorrente de variações cambiais positivas incidentes sobre empréstimos em moeda estrangeira.*

*Em conclusão, somos da opinião que o procedimento adotado pela maioria das empresas, ao optar pelo regime de competência e ao reconhecer somente os ganhos da variação cambial efetivamente realizados, para fins de tributação pelo PIS, Cofins, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não só está de pleno acordo com os princípios contábeis universalmente aceitos como também com a própria legislação tributária.*

### **Da jurisprudência sobre a matéria**

Em tempo, oportuno registrar recente decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, corroborando o entendimento acima exposto. A ementa está assim redigida:

**RECURSO ESPECIAL Nº 640.059 - CE (2004/0017386-7)**

**RELATOR : MINISTRO FRANCIULLI NETTO**

**RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL**

**PROCURADOR : MARTA SUZI PEIXOTO PAIVA LINARD E OUTROS**

**RECORRIDO : DEL MONTE FRESH PRODUCE BRASIL LTDA**



Processo nº : 19515.001184/2003-12  
Recurso nº : 127.130  
Acórdão nº : 203-09.851

*ADVOGADO : PEDRO ELEUTERIO DE ALBUQUERQUE E OUTROS*

**EMENTA**

*TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA - CONCESSÃO DA LIMINAR PARA DETERMINAR QUE A EXIGÊNCIA DA COFINS, INCIDENTE SOBRE CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA, SE DÊ POR OCASIÃO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO, OPORTUNIDADE EM QUE DEVERÁ SER VERIFICADA A VARIAÇÃO CAMBIAL - RECURSO ESPECIAL - PRETENDIDA REFORMA - ALEGADA AFRONTA AO ART. 9º DA LEI N. 9.718/98 - NÃO-OCORRÊNCIA.*

*Constata dos autos que a recorrida não se nega em recolher as contribuições referentes ao PIS e a COFINS. Em verdade, o questionamento apresentado trata-se do momento em que deverá ser efetivado o devido recolhimento, o qual, para o contribuinte, ocorre por ocasião da liquidação do contrato de empréstimo realizado em moeda estrangeira.*

*A Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece que os resultados das variações monetárias, oriundos de empréstimos em moeda estrangeira, deverão ser considerados, para fins de incidência do PIS e da COFINS, quando da efetiva liquidação das operações.*

*Além do mais, não se deve esquecer que a matéria debatida no presente recurso encontra-se em sede de liminar em mandado de segurança e a superveniência de uma sentença no predo writ acabará por esvaziar a presente discussão.*

*Recurso especial improvido.*

**ACÓRDÃO**

*Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.*

*Sustentou oralmente o Dr. Pedro de Albuquerque pela recorrida.*

*Brasília (DF), 05 de agosto de 2004 (Data do Julgamento)*

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2004

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

