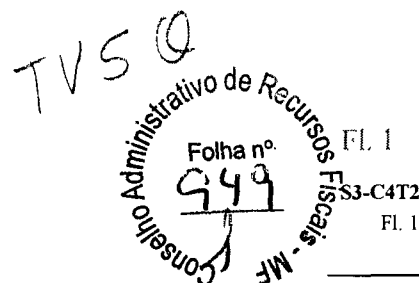


DF CARF MF



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



Processo nº 10280.004562/2003-38
Recurso nº 133.331 Voluntário
Acórdão nº 3402-01.121 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de maio de 2011
Matéria PIS. AUTO DE INFRAÇÃO.
Recorrente ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL LTDA
Recorrida DRJ BELÉM

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 31/12/2002, 01/03/2003 a 01/04/2003, 01/06/2003 a 30/06/2003, 01/09/2003 a 30/09/2003

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECISÃO PLENÁRIA DO STF. EFEITOS. Com base no art. 26-A do Decreto 70.235/72, pode ser afastado pelos integrantes do CARF artigo de lei que já tenha tido sua inconstitucionalidade reconhecida pelo STF em decisão plenária, ainda que em ação de outro contribuinte.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. LEI 9.718. ART. 3º, § 1º. É inconstitucional a definição de faturamento como sendo a totalidade das receitas auferidas prevista no art. 3º, § 1º da Lei 9.718. Para as empresas comerciais ou de serviços, faturamento é a receita obtida com a venda dos produtos fabricados, revenda de produtos adquiridos ou prestação de serviços, a elas não se equiparando receitas financeiras, de locação e outras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2000, 01/08/2000 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 31/12/2002, 01/03/2003 a 30/04/2003, 01/06/2003 a 30/06/2003, 01/09/2003 a 30/09/2003

PIS. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98. DEDUÇÕES. A base de cálculo da contribuição PIS/PASEP devida segundo as disposições da Lei nº 9.718/98, conquanto se restrinja à noção de faturamento, não admite a dedução de variações monetárias passivas nem perdas em operações de *hedge*, que têm a natureza de despesas.

PIS. BASE DE CÁLCULO. LEI 10.637/2002. A base de cálculo da contribuição PIS/PASEP devida sob as disposições da Lei nº 10.637/2002 é a totalidade das receitas auferidas, não se podendo deduzir variações monetárias passivas nem perdas em operações de *hedge*, que têm a natureza

de despesas.

Assinado digitalmente em 07/05/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS - 07/05/2011 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA

Carf, 19/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Emitido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

DF CARF MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º **3402-01.121**

Fl. 2

S3-C4T2
Fl. 2**PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.**

A receita proveniente do ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo das empresas produtoras e exportadoras de produtos nacionais não integra a base de cálculo do PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo os valores relativos ao ressarcimento de crédito presumido do IPI. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (relator) e Nayra Bastos Manatta, que restringiam a exclusão até o período de apuração de novembro de 2002.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Júnior e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.

Relatório

O presente recurso já foi examinado pela Câmara em sessão de julgamento do mês de outubro de 2006. Na ocasião, o colegiado aprovou proposta minha de diligência, embasada no seguinte relatório:

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ em Belém que julgou procedente autuação do PIS lavrada contra a empresa em virtude da constatação de insuficiência de

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, 10/06/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA.

Autorizado digitalmente em 07/06/2011 por JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS.

Emitido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda.

2

DF CARF MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

Fl. 3

S3-C4T2
Fl. 3

recolhimento nos meses de março de 1999 a junho de 2000, agosto de 2000 a setembro de 2001, novembro de 2001 a setembro de 2002 e novembro de 2002, dezembro de 2002, março 2003, abril 2003, junho 2003 e setembro 2003. A ciência do lançamento ocorreu em 09/12/2003. As diferenças foram encontradas pela fiscalização no procedimento de confronto entre os valores informados pela empresa em sua DCTF e aqueles reconstituídos com base em sua escrita contábil e foram minuciosamente descritas às fls. 259 a 265. Assim as descreveu o agente fiscal:

1. a empresa reduziu indevidamente a base de cálculo da contribuição por ter dela abatido ou nela não ter incluído valores não autorizados na legislação, quais sejam:

1.1 Variações monetárias passivas

1.2 Perdas em operações de "hedge"

1.3 Valor ressarcido a título de Crédito Presumido de IPI

2. a empresa postergou o pagamento da contribuição por meio do reconhecimento extemporâneo de receitas.

Na descrição dos fatos, o responsável pelo procedimento fiscal aponta, de forma prolixa, os procedimentos contábeis adotados pela empresa que levaram às exclusões não aceitas. No que se refere às variações monetárias passivas que, indevidamente, influenciaram a base de cálculo, são eles: primeiro, registrá-las nas próprias contas de variações monetárias ativas, a débito destas, quando decorrentes de direitos ou obrigações outros que não vendas cotadas em moeda estrangeira; também, registrá-las a débito de conta de vendas, como se de estorno se tratasse, no que se refere a variações cambiais relacionadas a suas operações de vendas no mercado interno contratadas, porém, com cláusula de correção de preço com base na variação da moeda americana.

Quanto às perdas em operações de "hedge", segundo o autuante, trata-se de operações em mercados futuros, para os quais a legislação determina o registro diário dos ganhos e perdas ocorridos, enquanto a empresa os registra apenas mensalmente. Assim procedendo, abate indevidamente as perdas verificadas dentro do mês.

No que se refere ao crédito presumido de IPI, entende a fiscalização que sua correta contabilização seria como receita da empresa, uma vez que "estes valores representam, de fato, ingresso de novos recursos na empresa", não havendo previsão legal expressa para sua exclusão.

No que tange ao item "postergação", a descrição fiscal não esclarece a contento do que se trata. A leitura da Descrição dos Fatos parece indicar que já estaria incluída em algum dos itens anteriores.

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, em 06/2011 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, 19/06/2011 por NAYRA BASTOS MARIATTA
Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Emitido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

DF CARF MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

Fl. 4

S3-C4T2
Fl. 4

Após o proferimento da decisão de primeira instância que, em extensíssimo voto que procurou opor-se a cada argumento aduzido pela empresa, considerou inteiramente procedente o lançamento, recorre ela a esta Casa, reproduzindo-os. Em síntese, sua alegação aponta para a impropriedade de se pretender tributar apenas a variação monetária ativa, sem abatimento da variação passiva. Em apoio, elenca diversos dispositivos constitucionais que estariam sendo afrontados pelo entendimento da fiscalização. Igualmente, sustenta a impropriedade de se considerar receita a variação ocorrida antes da liquidação do contrato, repetindo a conhecida tese segundo a qual estas seriam apenas expectativas de direito que só poderiam ser tributadas se e quando confirmadas. Reconhece que somente tributou a variação cambial líquida, mesmo nos anos de 1999, 2001, 2002 e 2003, em que empregou o regime de competência. Em 2000 adotou o regime de caixa.

É o relatório.

O voto em que propus a diligência foi redigido da seguinte forma:

O recurso, sendo tempestivo e estando acompanhado da prova do arrolamento de bens, deve ser conhecido.

Como se apontou no relatório, são várias as matérias abrangidas pela autuação e bastante extensas as peças que o compõem: descrição dos fatos, impugnação e recurso da empresa e decisão de primeira instância.

Apesar disso, a fiscalização apontou em seu longo termo de descrição dos fatos como item 3, a ser em seguida explicitado, que a empresa “efetuiu postergações de apuração do valor devido da contribuição através do reconhecimento de parcelas de base de cálculo em meses posteriores ao de competência”. Ocorre que em nenhum outro trecho de seu extenso relatório, retornou a fiscalização a este ponto, restando impossível a este julgador identificar o que isto afetou o lançamento.

Do exposto resta necessário a este julgador baixar o processo em diligência para que a fiscalização:

1. esclareça o item 3 de sua descrição dos fatos, apontando claramente o montante devido, no lançamento efetuado, a título de “postergação de apuração do valor devido” (fl. 259);

É como voto.

Retornam agora os autos com as informações de fls. 946/947. Aí aduz a autoridade fiscal que o item “postergação” se refere a exclusões da base de cálculo praticadas pela empresa nos meses de setembro de 2001 e agosto de 2002. Segundo ele, em ambos os meses a contribuinte “efetuiu uma exclusão indevida referente ao estorno de receita de aplicação financeira”, que veio a incluir em meses posteriores (respectivamente, em outubro de 2001 e em novembro de 2002). No primeiro caso, a importância indevidamente excluída monta a R\$ 1.760.000,00 e no segundo, a R\$ 46.000,00. O autuante complementa afirmando que **voltou a adicionar no mês de competência o valor indevidamente excluído, retirando-o no mês**

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, 19/05/2011 por NAYRA CASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Emitido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

DF CARF MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão nº 3402-01.121

Fl. 5

S3-C4T2
Fl. 5

posterior. Esses procedimentos, segundo a autoridade fiscal, estariam demonstrados em planilhas nos autos.

As planilhas de fls. 212, 213, 223 e 226 referidas pela autoridade fiscal integram um conjunto iniciado à fl. 179 dos autos em que a empresa discrimina a base de cálculo que adotou em cada mês, com destaque para as exclusões que praticou. A de fl. 212 corresponde à base de cálculo do mês de setembro de 2001, a de fl. 213, à do mês de outubro de 2001, a de fl. 226, à de agosto de 2002 e a de fl. 227, à do mês de novembro de 2002. Nelas, de fato há os estornos e inclusões mencionados.

Já as planilhas de fls. 313 e 324 integram o conjunto que demonstra as glosas promovidas pela fiscalização nas exclusões informadas pela empresa. Às fls. 313 e 324 há observações que indicam que os estornos praticados, relativos à conta contábil 430220, seriam inexistentes.

Dessas descrições, é de se concluir que apesar de falar em postergação o que o fisco está a exigir no presente lançamento é simplesmente a diferença de base de cálculo havida nos meses em que a parcela foi, em seu entender, indevidamente excluída. No mês em que a parcela foi incluída pela empresa o procedimento de reconstituição praticado pela autoridade fiscal não teve qualquer impacto no valor autuado.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Como já indicado, o recurso foi apresentado dentro do prazo regulamentar e deve, por isso, ser apreciado.

Também como consta do relatório, o que se discute é uma autuação de PIS contra empresa cuja atividade principal é a venda de bens (alumina, matéria prima básica para a produção de alumínio). Trata-se, portanto, de empresa comercial que teve glosadas, no dizer da fiscalização, exclusões indevidas da base de cálculo prevista na Lei 9.718/98 (períodos até novembro de 2002) e na Lei 10.637, a partir de dezembro 2002.

Além do item objeto da diligência cumprida, três foram as glosas, ainda no dizer da fiscalização: variações monetárias passivas sobre direitos decorrentes de venda de bens por preço fixado em moeda estrangeira (mesmo nas vendas no mercado interno), perdas em operações de *hedge*, além da não inclusão na base de cálculo do valor ressarcido a título de crédito presumido de IPI previsto na Lei 9.363/96.

Assim caracterizado, pode parecer que o auto está inteiramente embasado no alargamento do conceito de faturamento intentado pelo parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e repetido pela Lei 10.637/2002. Um detalhamento melhor revela que não.

É que, ao meu ver, a fiscalização utilizou indevidamente a expressão “exclusões indevidas” para caracterizar as parcelas que ela entendeu que a empresa não poderia

Assinado digitalmente em 07/05/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Relator, no endereço eletrônico
EIRA, 10/06/2011 por NAYRA BASTOS MANAÏTA
Autenticado digitalmente em 07/05/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Emido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

5

DF CARF MF

Fl. 6

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

S3-C4T2
Fl. 6

ter diminuído na composição da base de cálculo. Em meu entender, ela somente se aplica adequadamente ao último item, o crédito presumido.

Isso porque, correspondendo a base de cálculo ao somatório de todas as receitas auferidas pela empresa, somente se entendem como exclusões parcelas que constituam receitas mas não devam integrar aquela base de cálculo por determinação legal. Por isso é que as variações monetárias passivas e as perdas em operações de *hedge*, que têm ambas natureza de despesas, assim não podem ser tratadas.

De fato, sendo elas inteiramente estranhas ao conceito de receita bruta (somatório das receitas auferidas) somente poderiam interferir na composição da base de cálculo na condição de deduções, também desde que previstas em lei.

O que se discute, portanto, em relação aos três primeiros itens é se existe previsão legal para deduzir da base de cálculo da contribuição as despesas relativas a variações monetárias passivas e perdas.

Colocadas as coisas nesses termos, parece mais apropriado começar o exame do recurso exatamente pelo item que de fato seria uma exclusão: o crédito presumido.

Isso porque, sendo ele um direito que a empresa está obrigada a reconhecer contabilmente, aumentando conseqüentemente o seu Ativo, preenche todos os requisitos para que a sua contrapartida seja considerada uma receita. Aliás, essa é exatamente a definição de receita dada tanto pelo Instituto Brasileiro de Contabilistas – Ibracon – como pelo Conselho Federal de Contabilidade, órgãos legalmente autorizados a regulamentar o exercício da contabilidade em nosso País e incorporadas nos textos da Lei 6.404/76 e do Dec-lei nº 1.598/77, como a própria empresa reconhece.

Não adiro, já se vê, à tese de que o conceito de receita para fins de tributação deva ser buscado fora da ciência contábil. E assim entendo em aplicação dos mesmos arts. 109 e 110 do CTN mencionados pelo contribuinte em sua petição recursal.

Receita é, sim, um conceito contábil que a lei tributária utilizou para definir a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Se o fez bem ou mal, cabe ao Poder Judiciário definir. O que não se pode é transmutar esse conceito para deixar de fora da tributação parcelas que a lei não previu como exclusões.

Portanto, tudo o que se tem de examinar com respeito ao crédito presumido de IPI é se, na vigência da Lei nº 9.718/98, deve mesmo ele ser adicionado na composição da base de cálculo.

Considero hoje que não. E assim penso porque o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º daquela lei, que lhe serviria de embasamento até o período de apuração novembro de 2002. Com efeito, no julgamento dos recursos extraordinários nº 346.084 e 357.950, a Corte Maior, em sua composição plena, deu o entendimento de que o faturamento a que se refere aquela lei não pode ser confundido com a totalidade das receitas auferidas como pretendia o inconstitucional parágrafo. Para as empresas comerciais e de prestação de serviços, as decisões não deixam dúvida de que o primeiro restringe-se ao somatório das receitas provenientes da venda de bens ou da prestação de serviços, que corresponde ao resultado das atividades empresariais típicas de tais entidades.

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por OLIVIA DE BRITO OLIVEIRA, 19/06/2011 por NAYLA BASTOS MANATTA
Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Emitido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

6

DF CARE MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

Fl. 7

S3-C4T2
Fl. 7

Apenas com respeito às instituições financeiras remanescem dúvidas quanto ao exato conteúdo da expressão faturamento para aquele Tribunal, dada a equiparação que a ele se fez das “receitas provenientes das atividades empresariais típicas”. Mas aqui não se trata de instituição financeira.

Não remanescem dúvidas, por conseguinte, de que até o período de apuração novembro de 2002, não se incluem no faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e COFINS segundo o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.718/98, receitas que extrapolem o restritivo conceito de faturamento acima destacado. Não o integram, por isso, nem as receitas financeiras, nem as receitas de aluguéis ou quaisquer outras que não impliquem seja venda de mercadorias seja prestação de serviços. Esse é, sem sombra de dúvidas, o caso do reconhecimento contábil do direito ao benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, o qual, ainda que deva ser registrado como receita, não integra o faturamento da empresa.

Ao lado disso, a Portaria MF 256/2008, que criou o CARF, trouxe autorização aos seus conselheiros para afastar a aplicação de lei já declarada inconstitucional pelo Plenário do STF. Refiro-me, como é bem sabido, ao seu art. 62, § 2º, inciso I. Após a sua edição, essa norma ganhou status regulamentar, ao ser inserida no Decreto 70.235/72 (art. 26-A, introduzido pelo art. 25 da Lei 11.941/2009).

Tenho reiteradamente manifestado meu entendimento de que o citado artigo não obriga os conselheiros a essa aplicação, mas os autoriza a fazê-lo sempre que convencidos da subsunção do caso sob exame ao conteúdo ali produzido. Tratando-se da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, reconheço hoje que a dificuldade de aplicação se restringe às empresas que não realizem venda ou prestação de serviços – instituições financeiras e assemelhadas – para as quais o voto condutor do acórdão proferido no primeiro processo julgado no STF deixa sub-entendido que o faturamento – sinônimo de receitas das atividades empresariais típicas – seria, coerentemente, composto pelas receitas financeiras.

Para as demais empresas, entretanto, ele não deixa dúvida de que o faturamento é apenas a receita obtida com a venda de produção, a revenda ou a prestação de serviços.

Para concluir, deve-se enfatizar que não existe nos autos qualquer informação acerca de eventual contestação judicial da referida lei que tenha sido patrocinada pela própria empresa. Também releva destacar que o argumento de inconstitucionalidade daquele parágrafo não está presente no recurso do contribuinte.

Esses fatos, no entanto, não impedem, a meu sentir, que se aplique aquela decisão. Primeiro, em respeito ao princípio da isonomia, que impõe tratar igualmente os contribuintes que estejam na mesma condição. Em segundo lugar, por economia processual, cumprindo o Conselho uma de suas primeiras funções que é evitar a discussão judicial, resolvendo na esfera administrativa as lides entre os contribuintes e o fisco. Por fim, porque na data de ingresso do recurso – 06 de outubro de 2004 – nenhuma das decisões plenárias do STF havia sido proferida.

Ademais, nesta última data havia disposição regimental impeditiva de afastamento de norma por consideração de inconstitucionalidade mesmo que já proferida pelo STF em ação de titularidade de outro contribuinte. Apenas se houvesse Resolução do Senado

Federal que afastasse os seus efeitos podiam os conselheiros deixar de aplicar a norma. Essa
Assinado digitalmente em 10/06/2011 por NAYISA BASTOS MANATIA
EIRA, 10/06/2011 por NAYISA BASTOS MANATIA
Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RIBEIRO
Emitido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

7

DF CARF MF

Fl. 8

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

S3-C4T2
Fl. 8

disposição somente foi alterada em 2007, com a publicação do novo Regimento Interno da Casa (Portaria MF 147/2207).

Voto, por isso, pela improcedência da autuação quanto à parcela atinente ao crédito presumido nos meses de março de 1999 a junho de 2000, agosto de 2000 a setembro de 2001, novembro de 2001 a setembro de 2002 e novembro de 2002.

A contrário senso, no entanto, deve ser mantida a tributação sobre essa mesma parcela nos períodos subsequentes, visto que a Lei nº 10.637/2002 também determina a incidência da contribuição sobre a totalidade das receitas e não prevê a exclusão dessa parcela, não havendo, tampouco, qualquer contestação judicial à sua constitucionalidade que já tenha sido acolhida pelo Excelso Pretório.

Definida, assim, a tributação quanto à única parcela que de fato poderia constituir “exclusão indevida”, retorno à análise das deduções que a empresa fez de parcelas que têm a natureza de despesas.

Nesse ponto, necessário enfatizar a especificidade dos contratos de venda de sua produção. É que os preços são fixados em moeda estrangeira. Em consequência, a empresa pretende que a receita de venda para efeito de tributação deve considerar eventual alteração do valor da moeda nacional face à moeda de referência ocorrida entre a saída das mercadorias e o efetivo pagamento pelo cliente (ou até o seu vencimento), tanto no caso em que disso resultasse um ganho para a empresa (variação ativa) como no caso oposto.

A especificidade é ainda maior porque tais regras prevalecem mesmo em operações de mercado interno (operações com a empresa ALBRÁS ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A, integrante do mesmo grupo econômico).

A fiscalização entendeu, ao contrário, que a receita de venda deve ser apurada no momento da saída dos produtos do estabelecimento, convertendo-se o preço pela taxa de câmbio dessa data. Qualquer eventual redução desse valor em moeda nacional ocorrido após essa data será variação monetária, devendo ser adicionada se ativa e não podendo ser deduzida se passiva.

Quanto à variação ativa, não há controvérsia nos autos, visto que a própria empresa a reconhece. A autuação, portanto, não inclui nenhum valor de variação monetária ativa que a fiscalizada não tenha incluído. A discussão se resume à dedução da variação passiva.

Como já deixei delineado, entendo inteiramente acertado o procedimento fiscal. De fato, assim dispõe o art. 9º da Lei nº 9.718/98:

CAPÍTULO II

DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

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,

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, 19/06/2011 por NAYRA CASTOS MANTATTA

Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Emido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

8

DF CARF MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

Fl. 9

S3-C4T2
Fl. 9

da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

O dispositivo, que não foi revogado pela Lei nº 10.637/2002 nem considerado inconstitucional pelo STF, não permite, a meu ver, a interpretação que lhe pretende dar a empresa. Aliás, esse dispositivo apenas repete disposições anteriores já presentes tanto na Lei 4.506/64, que tratava da tributação do IRPJ antes da edição da Lei 6.404, como do dec.-lei 1.598/77, que a adaptou às disposições da última. De fato, devem-se registrar contabilmente, como variações monetárias ativas, as variações que produzam ganho para a empresa. E em sentido inverso, as que produzam perdas. Tanto o ganho (gerando variação ativa) como a perda (variação passiva) podem se referir a direitos de crédito ou a obrigações, não sendo este o aspecto que as define como ativas ou passivas.

E tais variações sempre foram computadas na apuração da base de cálculo do IRPJ. Para este tributo, não faz maior diferença como seja feita a contabilização. Mas para os tributos incidentes sobre a receita bruta, isso faz toda a diferença. E é essa diferença, a meu sentir, que justifica a edição do art. 9º acima reproduzido.

Deveras, está ele a dizer que as variações geradoras de ganho (variações monetárias ativas) devem ser consideradas na apuração das bases de cálculo dos tributos mencionados, como receitas financeiras. Já as variações geradoras de perdas (variações monetárias passivas), como despesas.

Isso somente pode significar que as primeiras integram a base de cálculo dos tributos que incidem apenas sobre as receitas, mas as segundas dele não podem ser deduzidas senão à vista de norma legal expressa. E ela não existe.

Destarte, no caso específico do registro de vendas da empresa, considero que o valor expresso em moeda estrangeira deve ser convertido para moeda nacional no momento da efetiva entrega da mercadoria ao comprador, ou em que ela seja colocada à disposição dele para retirada. Essa é a receita da venda.

Qualquer alteração nesse valor que tenha por fundamento mudança na cotação da moeda em que está firmado o contrato em relação à moeda nacional em que, obrigatoriamente, o valor deve ser registrado na contabilidade, ocorrida após essa data, configurará variação monetária (cambial) ativa ou passiva.

Nos períodos de apuração em que a base de cálculo seja a receita bruta (dezembro de 2002 em diante), a variação monetária ativa deve ser adicionada à receita de venda. A variação passiva nunca será, porém, deduzida.

Para amenizar a aparente injustiça dessa disposição legal foi editado o art. 30 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que autorizou a utilização do regime de caixa para registro de variações cambiais a partir do ano de 2000. A exemplo do art. 9º acima, esse dispositivo também se encontra em pleno vigor. De sorte que basta à empresa adotar o regime de caixa para que eventual redução no valor a ser recebido passe a ser absorvida também na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita.

Ela mesma informa que adotou o regime de competência nos períodos autuados. Segundo este regime, todavia, a receita deve ser imediatamente reconhecida quando

cumpridos os requisitos para sua fruição, independentemente de sua efetiva realização em

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, 15/06/2011 por NAYRA BASTOS MAMATTA
Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Emplacado em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

9

DF CARF MF

Fl. 10

Processo nº 10280 004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121S3-C4T2
Fl. 10

dinheiro. O requisito para fruição de receita de venda de mercadorias é sua colocação à disposição do comprador. Já no caso da variação cambial, a alteração no câmbio que implique variação no valor do direito ou da obrigação já registrado.

Nesses termos, entendo inatacável o procedimento fiscal no que tange às variações monetárias passivas, que realmente foram indevidamente deduzidas pela autuada.

Já no que tange ao registro das operações de *hedge*, a coisa é bem mais complexa. É que fiscalização assim a descreveu:

“Destacamos também as perdas em aplicações financeiras com as rubricas “Hedge” ou “opções”, aqui identificadas como operações de mercado futuro. O § 3º do art. 3º da Lei 9.718/98, (sic) determina que, nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês. Conforme pudemos observar, os lançamentos efetuados nas contas contábeis da empresa relativas a essas aplicações são mensais e não diários. Desta forma, quando uma aplicação financeira desta natureza dá ganhos no mês, a conta contábil correspondente é creditada do valor líquido deste ganho, já consideradas as perdas e ganhos incorridos diariamente. Se a aplicação dá perdas no mês, estas são de uma só vez debitadas na contabilidade da empresa na própria conta de receitas, já líquida dos ganhos incorridos diariamente. Observamos ainda que, quando a aplicação dá ganhos, além de a conta contábil correspondente ser creditada pelo valor líquido deste ganho, esta também sofre um débito correspondente a encargos contratuais. Assim, entendemos que os valores creditados em tais contas contábeis compõem, integralmente, a base de cálculo do PIS. O resultado mensal de perda e os encargos contratuais incidentes em mês em que aplicação dá ganhos constituem despesas do exercício e, como tais, também não podem ser usadas para reduzir a base de cálculo do PIS”.

Infelizmente, a autoridade fiscal não junta nos autos qualquer elemento comprobatório de que as operações indicadas são mesmo de “mercados futuros”. As planilhas elaboradas pela empresa para demonstrar a base de cálculo que adotou mensalmente fazem referência a perdas em operações de *hedge* vinculadas às contas contábeis “430304 Opções de Alumínio-Perda”; “430306 – Chubb & Son – Hedge Metal” e “430307 Garantia CVRD – Hedge Metal”.

Destarte, não fica claro do que de fato se está a tratar. Isso porque, como é bem sabido, *hedge* apenas significa proteção, que pode ser buscada em uma diversidade de operações, apenas algumas das quais (entre elas os mercados de “opções”) se poderiam enquadrar corretamente como operações em mercados futuros. Nesse sentido, o fato de o contribuinte fazer registros mensais e não diários parece indicativo de que, em verdade, não é de operações em mercados futuros que se trata. Mas digo “parece” porque, sendo a norma citada pelo autuante apenas tributária, nada impede, em princípio, que a empresa apure os ganhos diários extra-contabilmente e os lance de forma mensal. O que importa, é que, se realmente for operação de mercado futuro, essa “perda mensal” nada mais seja do que o resultado líquido (no caso, negativo) dos ajustes diários. Da descrição do autuante não se consegue eliminar a dúvida.

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por ALVINO RAMOS, 07/06/2011 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, 19/06/2011 por NAYRA BASTOS MAMATA
Autenticado digitalmente em 17/06/2011 por JULIO CECILIO VES RAMOS
Emido em 24/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

10

DF CARF MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

Fl. 11

S3-C4T2
Fl. 11

Para contestar a acusação fiscal, o recurso, embora extremamente longo (fls. 789 a 863), dedica apenas quatro páginas. Nelas, limita-se a aduzir que, em verdade, cuidar-se-ia de operações de *swap* para proteção (não especulativo). E que em tais casos, a rigor, sequer se poderia legitimamente falar em ganho ou perda, visto que ambos serão integralmente compensados pela operação que lhe tenha dado causa. Mas, ainda que se entenda que a eventual variação cambial seria mesmo ganho, afirma que a empresa a tributa, embora o faça abatendo eventuais perdas cambiais havidas, coerentemente com o entendimento relativo às variações cambiais decorrentes de suas vendas.

Como a autoridade fiscal, não traz a empresa qualquer elemento material que confirme serem os valores tributados resultantes de operações de *swap* como afirma.

Os balancetes de verificação anexados ao lançamento pela autoridade fiscal não fazem referência a nenhuma operação de *swap*. De fato, no sub-grupo 43-Receitas Financeiras, têm-se contas de juros ativos, descontos obtidos, opções, além de contas que têm por títulos nomes de instituições financeiras.

De todo o exposto, parece possível concluir que haja “operações de hedge” sob a forma de compra de opções em mercados futuros e outras cuja natureza não está adequadamente comprovada. Não obstante, não solicitei maiores esclarecimentos quando da requisição de diligência porque entendo que, qualquer que seja a natureza da operação realizada, não há previsão para abater da “conta de receitas” eventual perda incorrida (acusação fiscal não contestada pela defesa).

De fato, concordo inteiramente com a afirmação da empresa de que as operações de *swap* apenas “cobrem” a empresa contra eventual prejuízo em outro contrato. Por exemplo, empresas que operam com moeda estrangeira podem trocar a variação cambial a que fizerem jus (variação ativa) ou que tiverem de suportar (variação passiva) com outro índice que lhes pareça variar em sentido contrário.

Analisando-se **no conjunto** a operação original e o *hedge* de fato nunca há ganho nem perda: se a operação “coberta” der ganho, a empresa o “paga” à outra parte; se causar uma perda, ela a recupera pelo ganho na operação de **hedge**. O resultado conjunto é mesmo sempre nulo.

Também concordo com sua afirmação de que ao longo da vigência do contrato não há que se falar em ganho, que somente deve ser apurado no seu final, mesmo que de alguma forma atrelado a variação cambial. Melhor explicando, mesmo que a empresa esteja trocando (*swap*) a variação cambial por, digamos, juros selic, ambos, variação cambial e juros, só são apurados no final do contrato. Por isso, embora seja comum as empresas registrarem variações cambiais **ao longo do contrato** (por exemplo, em bases mensais), entendo que tais apurações intermediárias não podem, legitimamente, constituir base de incidência das contribuições. O que constitui tal base é apenas o **ganho**, auferido no final dele.

Só por isso já se vê que não comungo a opinião de que o contrato de *hedge* tomado isoladamente não produza ganho. Aliás, se fosse assim, seria inteiramente inútil. Ele existe exatamente para que esse ganho anule a perda que a empresa esperava sofrer em outra operação. O que muda é apenas a forma de apurá-lo, que dependerá da operação escolhida pela empresa para se proteger.

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por CELVIA DE BRITO OLIVEIRA, 19/06/2011 por NAYRA BASTOS MANATTZ
Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Emitido em 24/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

11

DF CARF MF

Fl. 12

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão nº 3402-01.121

S3-C4T2
Fl. 12

Seja ela qual for, entretanto, não há dúvida de que o ganho deve compor a base imponible das contribuições PIS/PASEP e COFINS definidas como a totalidade das receitas. E que eventual perda – que também é “neutralizada” por ganho de idêntico valor na operação original – não pode dela ser deduzida porque tem a natureza de despesas.

Destarte, apenas se poderia dar razão à empresa se comprovadamente estivesse a fiscalização a impor a tributação sobre variações cambiais intermediárias atreladas a contratos de *swap* cambial. Mas não é essa a acusação fiscal e não foi essa a sua defesa.

O que se tributou foi a dedução de perdas apuradas nos contratos de *hedge* celebrados. Ainda que sejam eles relativos a mercados futuros, cujas perdas **diárias** podem ser deduzidas, não há previsão para deduzir o resultado negativo. Explico-me melhor: segundo o regime de competência, a disposição legal que manda tributar os resultados dos ajustes diários implica considerar na base de cálculo tais resultados quando, ao final do mês, se mostram positivos, mas não abatê-los quando negativos.

Valem para ele as mesmas considerações já feitas sobre as variações cambiais: isso é a consequência da obrigação legal de tributar apenas as receitas. Sendo disposição expressa da lei, só o Poder Judiciário pode dizer se está de acordo com o Texto Maior. Como já salientei, até o momento só o § 1º do art. 3º da Lei 9.718 foi considerado inconstitucional. E é mais do que sabido que os Conselheiros membros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não dispomos de competência para discutir a constitucionalidade de atos legais regularmente editados, conteúdo, aliás, de Súmula do antigo Segundo Conselho de Contribuintes.

Também pelas razões apontadas acima (inexistência de decisão do STF) não se pode estender ao contribuinte as decisões do STJ por ele elencadas que entendem só se poder tributar a variação cambial ao final do contrato de que decorra.

Com essas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso do contribuinte para excluir da tributação apenas a parcela relativa ao crédito presumido de IPI adicionada pela fiscalização nos meses anteriores a dezembro de 2002.

É este o voto.

Sala das Sessões, em 3 de maio de 2011

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, 13/06/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA
Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Emido em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

12

DF CARF MF

Processo nº 10280.004562/2003-38
Acórdão n.º 3402-01.121

Fl. 13

S3-C4T2
Fl. 13**Voto Vencedor**

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Redatora designada

Por discordar do Ilustre Conselheiro Relator quanto à inclusão das receitas oriundas do ressarcimento do PIS e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo da empresa produtora e exportadora, passo a expor as razões condutoras do meu voto divergente.

O ressarcimento em questão advém do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, que, por comprovada impossibilidade de utilização para compensação com esse mesmo imposto devido pela recorrente, nas operações de venda no mercado interno, foi-lhe ressarcido em moeda corrente, conforme determinação do art. 4º da referida lei.

Nesse ponto, releva considerar que o crédito presumido do IPI foi instituído com o escopo precípua de desonerar as exportações de produtos nacionais da contribuição para o PIS e da Cofins que, conquanto tenham por base impositiva as receitas auferidas e, juridicamente, não configurem impostos indiretos, oneram as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem adquiridos pelo exportador para emprego no produto exportado.

Para possibilitar essa desoneração, o legislador estabeleceu fórmulas para apuração do valor que, presumidamente, corresponderia ao valor do PIS e da Cofins que teria sido incorporado ao preço dos referidos insumos com vista a repassar para o adquirente (empresa produtora e exportadora) o ônus das contribuições em questão.

Ora, se o crédito presumido do IPI visa exatamente a devolver ao produtor e exportador o valor presumido dessas contribuições que foi incorporado ao preço dos insumos por ele adquiridos é um verdadeiro contra-senso fazer incidir sobre esse valor o PIS e a Cofins.

Por essas razões, voto pelo provimento parcial do recurso para, em todos os períodos de apuração, excluir da base de cálculo do PIS os valores relativos às receitas de ressarcimento de crédito presumido do IPI.

Sílvia de Brito Oliveira

Assinado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, 07/06/2011 por SILVIA DE BRITO OLIV
CIR, 19/06/2011 por MAYRA BASTOS M/NATTA
Autenticado digitalmente em 07/06/2011 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Circulou em 24/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

13



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 27/02/2013 09:16:40 por PAULO CEZAR DOS SANTOS ALVES.

Documento autenticado digitalmente em 27/02/2013 09:16:40 por PAULO CEZAR DOS SANTOS ALVES.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 22/02/2024.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP22.0224.16125.SA25

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

D8CC7855D001B9251230CE3D1CF888EAF465F2BA