



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

Processo nº 10680.015754/2004-48
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.620 – 3ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2013
Matéria PIS - AI
Recorrente FIAT AUTOMÓVEIS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/06/2003

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência cumulativa é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, excluídas outras receitas.

VENDAS DE SUCATAS. INCIDÊNCIA

A sucata decorrente da fabricação de produto industrial constitui subproduto (mercadoria), a receita decorrente de sua venda integra o faturamento e assim está sujeita ao PIS.

PIS. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO.

A base de cálculo da contribuição para a Cofins, até a vigência da Lei 10.637/2002, era o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida de votar.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Adotarei o relatório da DRJ com as alterações e acréscimos que se fizerem necessários.

Trata-se de Recurso especial interposto pelo sujeito passivo, contra acórdão que negou provimento ao Recurso Voluntário. Eis a ementa:

Relator: Odassi Guerzoni Filho Acórdão: 3401-01.413

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/06/2003

AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. No caso, não se conheceu do Recurso Voluntário na parte em que o mesmo versou sobre a incidência da contribuição sobre “Outras Receitas”, exceto as decorrentes das “Vendas de Sucatas”.

AUTO DE INFRAÇÃO. REGIME DA CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. VENDA DE SUCATAS.

Não está compreendida na discussão que envolve o alargamento da base de cálculo o produto da venda de sucatas, porquanto tal operação, que, no caso, implica na prática de preços de mercado, na emissão de nota fiscal de venda etc., se subsume perfeitamente no conceito de receita.

AUTO DE INFRAÇÃO. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. INCLUSÃO. BASE LEGAL.

Os parágrafos 1º e 2º do artigo 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, sobre os quais não paira nenhuma eiva de inconstitucionalidade, estabelecem que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica devem integrar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. No caso, correta a inclusão na base de cálculo dos valores das receitas de vendas de sucatas e das receitas financeiras (variações cambiais ativas decorrentes das operações de hedge), estas no seu estado bruto, isto é, sem que sejam deduzidas as variações monetárias passivas, por falta de previsão legal.

Recurso Voluntário não Conhecido em Parte e na parte conhecida, Negado provimento.

Lavrrou-se contra o contribuinte acima identificado o presente Auto de Infração (fls. 06/18), relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, correspondente aos períodos de 01/2000 a 06/2003 (fls. 08/10).

A autuação ocorreu em virtude de a empresa ter excluído da base de cálculo da contribuição os valores referentes às receitas de venda de sucatas, de recuperações de custos de seguros, de crédito presumido de IPI e de ganhos em operações de hedge, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 19/35, e sintetizado nos demonstrativos de fls. 198/201.

Consigna a fiscalização que o contribuinte pleiteou a tutela jurisdicional, por intermédio de mandado de segurança, com pedido liminar, a fim de que se lhe reconheça o direito de ter afastada a exigência da contribuição nos moldes estipulados pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e que seja declarada incidentalmente a inconstitucionalidade da citada lei; informa a fiscalização também que houve interposição de embargos de declaração, conforme comprova a certidão (fl. 84) da Terceira Turma do TRF (1ª Região).

Quanto à tributação de valores correspondentes às vendas de sucatas e às recuperações de custos de seguros, aduz a fiscalização que esses o foram por força do art. 392 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda), que os enquadra a título de outras receitas operacionais.

Relativamente à tributação de valores atinentes ao crédito presumido de IPI, valeu-se a fiscalização de entendimento manifestado em decisão administrativa de primeira instância.

No que tange às operações de hedge, a fiscalização ressalta que o contribuinte adotara um regime misto na sua apuração, aplicando simultaneamente o regime de competência e o de caixa, promovendo a exclusão na base de cálculo dos resultados negativos das operações vinculadas, criando uma forma de apuração em desacordo com a M.P. nº 1.858, de 1999, que prevê a apuração do resultado ao final do contrato (regime de caixa), facultando ao contribuinte sua apuração pelo regime de competência, desde que tal regime se estenda por todo o ano-calendário. Assim, em virtude da opção do contribuinte pelo regime de competência, foram refeitos os cálculos, resumidos nas planilhas de fls. 203/210, considerando-se os ganhos sem a exclusão das perdas, como diferentemente fizera o contribuinte.

Como enquadramento legal, citaram-se os artigos 3º, alínea “b” da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar

nº 17, de 12 de dezembro de 1973; título 5, capítulo 1, seção 1, alínea b, itens 1 e 2 do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria nº 142, de 15 de julho de 1982; artigos 2º, inciso 1, 3º, 8º, inciso 1, e 9º, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Irresignado, tendo sido cientificado em 21/12/2004 (fl. 07), o autuado apresentou, em 20/01/2005, acompanhadas dos docs. de fls. 309/371, as suas razões de discordância (fls. 266/308), assim resumidas:

Narrando os fatos considerados pelo fisco na formalização do presente processo, aduz que os valores ingressados a título de alienações de sucata representam recuperações de custos de produção; que os benefícios fiscais decorrentes do crédito presumido de IPI são decorrentes de subvenção governamental às exportações, pelo que, não reconhecidos como receitas por esta razão, não foram oferecidos à tributação e que os valores recebidos a título de indenizações por sinistro são ingressos que meramente repõem perdas de estoques de produtos acabados.

Prossegue em seu arrazoado, aduzindo que, no intuito de se precaver de eventuais prejuízos decorrentes do câmbio flutuante, tanto no que se refere aos direitos de crédito quanto às obrigações pactuadas em moeda estrangeira, realizara operações de cobertura contratual, denominadas operações de “hedge”.

Assim, a todo rigor, as receitas somente deveriam ser incluídas na base de cálculo da contribuição “sub judice” no momento da liquidação do negócio. No entanto, a impugnante optou por oferecer à tributação as variações cambiais nominais positivas em cada mês.

Possuindo controle que lhe permitia fossem apurados mensalmente os saldos de cada operação decorrente das variações cambiais ocorridas, passa a descrever a sistemática adotada, ilustrando com exemplos numéricos baseados nos contratos identificados na planilha, terminando por concluir que, não obstante as aparentes oscilações positivas, acabou por incluir na base de cálculo da contribuição valores que, ao final dos contratos, sequer deveriam ter sido oferecidos à tributação, não gerando prejuízo algum ao fisco, pelo que o procedimento adotado pela fiscalização, exigindo-lhe a Cofins, que está “sub judice”, sobre valores que ainda não representavam efetivas receitas, não encontra amparo na legislação tributária, razão pela qual deve ser integralmente cancelado.

Ressaltando que todas as supostas irregularidades cometidas pela impugnante decorrem da divergência do que ela e a fiscalização entendem a respeito do conceito de receita, para fins de incidência da contribuição em foco, tece extenso arrazoado a respeito do que viria a ser, em sua conceituação, receita.

Com fulcro nas disposições constantes dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, entende que deve ser afastada a idéia de que a natureza jurídica da receita decorre de simples lançamentos contábeis, eis que primeiro é preciso possuir natureza de receita, sendo irrelevante a forma de contabilizar para caracterizá-la com tal; em outras palavras, não se inclui na receita tributável da contribuição em comento algo que não representa ingresso de receita, mas simples lançamento contábil destituído de substância efetiva.

Nesse raciocínio, conclui que toda e qualquer receita constitui um “plus” no patrimônio da pessoa jurídica, isto é, algo a mais que a esse se acrescenta, pelo que considera receita como qualquer ingresso que se incorpore positivamente ao patrimônio empresarial e

que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa jurídica.

Valendo-se, como paradigma, de observação detalhada do contrato de compra e venda de mercadorias, de cujo preço pactuado ninguém duvida de sua natureza jurídica de receita, porquanto este preenche todos os elementos e características positivos desse conceito, sem incorrer em qualquer dos negativos, assevera que, para verificar-se se algum ingresso efetivamente constitui receita, há que se partir dos conceitos acima alinhados.

Assim, levando-se em conta as considerações anteriormente aduzidas, propugna pela inexistência de receita tanto nas alienações de sucatas quanto no recebimento de indenizações de seguros, uma vez que aquelas são decorrentes de perdas do processo produtivo e estas últimas possuem como finalidade a recomposição do patrimônio perdido em função dos sinistros ocorridos.

Ademais, embora o art. 392, II, do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda) determine que as recuperações de custos devam integrar o lucro operacional, não há nesse nenhum comando no sentido de que tais recuperações devem ser creditadas à receita, limitando-se tão-só a determinar sua computação na determinação do lucro operacional, sendo equivocado o raciocínio adotado pela fiscalização.

Transcrevendo doutrina a respeito do assunto, segundo a qual as recuperações de despesas não são alcançadas pelo conceito de receita, pondera que a própria Lei nº 9.718, de 1998, em seu art. 3º, §§ 2º, II, determina que valores correspondentes às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição em comento, fato claramente indicativo de que alguns valores, que na prática contábil são registrados como receita ou crédito, não devem ser considerados naquelas bases tributáveis.

Quanto à tributação de valores correspondentes ao crédito presumido de IPI, aduz que tais créditos possuem natureza jurídica de subvenção governamental, não fazendo nenhuma relevância o fato de a subvenção para custeio ser creditada ao lucro operacional, porquanto não é o procedimento contábil que determina se algum ingresso constitui ou não receita. Com efeito, os valores ingressados a título de crédito presumido de IPI representam transferências patrimoniais do Governo ao particular que faz jus ao benefício, não se confundindo, portanto, com receitas.

Transcrevendo doutrina acerca do assunto, ressalta que se deve distinguir receita de mera transferência patrimonial e que tal crédito presumido não deixa de ser uma forma de ressarcimento pelo custo incorrido com a contribuição nas etapas anteriores à exportação, representando verdadeira recuperação de custos, conforme comprova jurisprudência administrativa que transcreve.

Assim, destacando a existência de precedente que lhe é favorável em decisão do Conselho de Contribuintes, e considerando que os créditos presumidos de IPI possuem natureza jurídica de subvenção para custeio de operações e também sabendo que esta não se identifica como receita, termina por concluir que tais créditos, incentivos fiscais que são, não se sujeitam à incidência da contribuição em foco.

Relativamente à tributação dos ganhos em operação de hedge, propugna sua invalidade pelas razões adiante compendiadas.

Recapitulando o procedimento de contabilização das referidas operações, contesta o método utilizado pela fiscalização, porquanto os efeitos das variações cambiais sucessivas não podem ser considerados isoladamente, haja vista que o reflexo das variações cambiais nos direitos e obrigações das pessoas jurídicas nem sempre representa um ganho cambial efetivo.

Isto porque somente se incorporam ao patrimônio direitos novos, não sujeitos a qualquer condição ou a qualquer evento de realização futura e incerta, que tenham sido definitivamente adquiridos, sendo este o caso da variação cambial, que somente se torna imutavelmente conhecida ao findar-se a respectiva operação.

A fim de ilustrar sua argumentação, transcreve ementário de decisões administrativas e jurisprudência dos tribunais pátrios, firmando o entendimento de que a receita deve ser reconhecida quando o direito a ela correspondente estiver adquirido em caráter definitivo, sendo esta a única interpretação possível para a norma de incidência da Lei nº 9.718, de 1998, uma vez que esta trata de receita auferida, devendo-se entender o termo “auferida” na sua exata acepção, entendimento este que se coaduna, de forma sistemática e coerente, com a totalidade do ordenamento jurídico.

Destaca também que a adoção do regime “híbrido” de reconhecimento de receitas, pelo contribuinte adotado como critério contábil e rejeitado pela fiscalização, não alteraria o valor do tributo a recolher, porquanto o resultado final deve ser necessariamente o mesmo, não implicando prejuízo ao fisco, estando referido critério de acordo inclusive com as recomendações de parecer de instituto especializado.

Por fim, a impugnante informa que está discutindo a validade das alterações promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, perante o ordenamento jurídico, nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.009268-7, objetando, contudo, não haver na presente impugnação qualquer questionamento específico relativo à matéria “sub judice”, razão pela qual não houve renúncia à esfera administrativa, requerendo seja julgado improcedente o trabalho fiscal.

O contribuinte apresentou um extenso Recurso Especial, onde reforça as suas razões e requer a reforma do acórdão recorrido.

A PGFN apresentou contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

As matérias a serem apreciadas por esse colegiado são a concomitância, as receitas auferidas com a venda de sucatas e as variações monetárias ativas.

Dentro do mesmo auto de infração existem períodos relativos ao regime da cumulatividade e também ao regime da não cumulatividade.

Primeiramente tratarei da concomitância.

O contribuinte propôs uma ação cujo pedido é o reconhecimento do direito de ter afastada a exigência da contribuição para o PIS, nos termos da Lei nº 9.718/98, com a declaração de inconstitucionalidade. Não entendo que haja concomitância, eis que o presente auto levanta os valores que a RFB entende devido a título de PIS. Obviamente que, se o contribuinte sair vitorioso, como ocorreu, haverá o impedimento da cobrança dos valores levantados sob a referida rubrica.

O que se conseguiu foi o reconhecimento que não deve ser aplicado o §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito dos Recursos Extraordinários nºs 357.950 e 358.273, com decisões transitadas em julgado, considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins, promovidas pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998, art. 3º, §1º. Também, o próprio Poder Executivo, levando-se em conta estas decisões, revogou, por meio da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 79, inciso XII (MP nº 449, de 03/12/2008), aquele parágrafo primeiro que determinava a ampliação da base de cálculo dessas contribuições.

Dessa forma, deve ser afastada a exigência da contribuição sobre outras receitas não operacionais, inclusive sobre receitas financeiras decorrentes de variações cambiais e monetárias ativas.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial para excluir da base de cálculo referentes aos valores apuração sob a rubrica "Variações cambiais ativas", no período de apuração de janeiro de 2000 a novembro de 2002.

Já em relação ao período de dezembro de 2002 e janeiro a junho de 2003, não há tal óbice, visto que, com a entrada em vigor da Lei 10.637/2002, o regime passou a ser o da não-cumulatividade e as receitas financeiras passaram a fazer parte da base de cálculo da contribuição, por expressa determinação legal.

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep 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 para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

No caso, há o lançamento referente ao acerto na base de cálculo pela não inclusão das variações monetárias ativas auferidas nas operações de *hedge*, nos períodos de fevereiro, maio e junho de 2003. Como estas receitas são financeiras, devem ser incluídas na base de cálculo, nos termos acima.

Já em relação à venda de sucatas não há reparos a fazer no acórdão recorrido.

Em todo o período objeto da fiscalização e, conseqüentemente, do auto de infração, não há que se falar em exclusão dos valores referentes à venda de sucatas.

De acordo a legislação vigente em um dos períodos, objeto do lançamento em discussão, Leis nº 9.715 (MP nº 1.212/1995) e nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta da pessoa jurídica.

A Lei nº 9.715, de 1998, que fundamentou o lançamento referente aos fatos geradores do período de competência de agosto de 1998 a janeiro de 1999, assim dispunha, *in verbis*:

“Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...).

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.”

Já a Lei nº 9.718, de 1998, que fundamentou o lançamento para os demais períodos dispõe, *in verbis*:

“Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.”

Embora ambos os diplomas legais tenham elegido como base de cálculo a receita bruta da pessoa jurídica, para efeito de tributação, deve ser considerada a receita bruta operacional, ou seja, decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Também em relação ao período de dezembro de 2002 e janeiro a junho de 2003, não há que se falar em exclusão dos valores das receitas com a venda de sucatas da base de cálculo do PIS, , visto que, com a entrada em vigor da Lei 10.637/2002, o regime passou a ser o da não-cumulatividade e as receitas operacionais que já faziam parte da base de cálculo da contribuição, continuam com a mesma natureza jurídica e contábil, por expressa determinação legal.

No presente caso, a sucata vendida constitui um bem (mercadoria) que é vendida assiduamente pela recorrente e não de forma esporádica, conforme demonstrado nos autos. Trata-se de receita inerente ao seu processo produtivo do qual resultam produtos acabados e subprodutos, ou seja, os produtos fabricados e a sucata. A produção de sucata decorre do seu processo de industrialização, constituindo um subproduto comercializado

rotineiramente, mediante a emissão de notas fiscais faturas, fazendo parte de sua receita bruta operacional.

A título de informação, embora se refira à Cofins, mas como tem a mesma base de cálculo do PIS, cabe citar o acórdão nº 204-02.400 proferido pela 4ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes, sobre esta mesma matéria, cujos Membros, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso do contribuinte, reconhecendo que a receita de vendas de sucatas decorrente de processo industrial de produtos integra a base de cálculo da Cofins.

Isso posto, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, tão somente para excluir os valores referentes às receitas financeiras até a competência novembro de 2002.

Rodrigo da Costa Pôssas