Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10945.901744/2012-89

Processo nº	10945.901744/2012-89
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.405 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	07 de dezembro de 2022
Recorrente	DABOL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO.

A Suprema Corte reconheceu, no julgamento do RE 627.815/PR, sob o rito do art. 543-B, do CPC/73, que as receitas de variação cambial se submetem à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, e assim não se encontram no campo de incidência de PIS e da COFINS, pelo que não se pode afirmar que as receitas de variação cambial também são imunes ao IRPJ e a CSLL, sob pena de, por meio de mera interpretação, estender a aplicação dos efeitos da decisão proferida sob o rito de repercussão geral, eis que é competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal proferir decisões com efeito "erga omnes".

LUCRO PRESUMIDO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS DECORRENTES DE OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS NÃO COMPREENDIDAS NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA DEFINIDA PELO ART. 25, I, DA LEI N. 9.430/96 PARA FINS DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO. OBRIGATORIEDADE DE ADIÇÃO COMO "DEMAIS RECEITAS" AO LUCRO QUE CONSTITUI A BASE DE CÁLCULO DA IRPJ/CSLL, ENQUADRADAS NO ARTIGO 25, II, DA LEI Nº 9.430/96.

As variações cambiais ativas são enquadradas pelo art. 25, II, da lei n. 9430/96 na categoria de "demais receitas" e, como tais, devem ser adicionadas ao lucro presumido, para fim de apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, inexistindo previsão legal para que sejam consideradas no conceito de receita bruta definido no artigo 25, I, da Lei nº 9.430/96 para fins de aplicação do percentual de presunção de lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Ana Cecília Lustosa Cruz que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os

conselheiros Edeli Pereira Bessa e Gustavo Guimarães da Fonseca. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves na reunião anterior.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

A Contribuinte recorre em face do Acórdão nº 1002-000.658 (07/05/2019) que lhe negou provimento ao Recurso Voluntário, em que buscava reconhecer indébito a título de CSLL recolhido com base no Lucro Presumido, no valor de R$ 19.826,50, objeto de pedido de restituição. Confira-se a ementa do julgado e o respectivo dispositivo (fls. 99-107):

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2004
>
> IRPJ/CSLL. LUCRO PRESUMIDO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS DECORRENTES DE OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS NÃO COMPREENDIDAS NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA DEFINIDA PELO ART. 25, I, DA LEI Nº 9.430/96 PARA FINS DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO. OBRIGATORIEDADE DE ADIÇÃO COMO "DEMAIS RECEITAS" AO LUCRO QUE CONSTITUI A BASE DE CÁLCULO DA CSLL, ENQUADRADAS NO ARTIGO 25, II, DA LEI Nº 9.430/96.
>
> As variações cambiais ativas são enquadradas pelo art. 25, II, da lei nº 9.430/96 na categoria residual de "demais receitas" e, como tais, devem ser adicionadas ao lucro que constitui a base de cálculo do IRPJ/CSLL, inexistindo previsão legal para que sejam consideradas no conceito de receita bruta definido no artigo 25, I, da lei nº 9.430/96 para fins de aplicação do percentual de presunção de lucro.
>
> ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
>
> Ano-calendário: 2004
>
> INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO VINDICADO INEXISTENTE. CABIMENTO.

Original

> É cabível o indeferimento do pedido de restituição diante da constatação da inexistência do crédito vindicado.
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 165-174 deu seguimento ao Apelo da Contribuinte, na comparação apenas com o primeiro paradigma, nos seguintes termos:

> O contribuinte tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 17/02/2021 (efls. 162). O prazo para interposição de recurso especial, de 15 (quinze) dias corridos, teve início em 18/02/2021 e término em 04/03/2021. O recurso em exame foi apresentado tempestivamente em 01/03/2021.
>
> A divergência é proposta nos seguintes termos:
>
> *"(...) a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, objetivando afastar a decisão prolatada, pugnando o reconhecimento de que as variações cambiais ativas representam* ***receita de exportação*** *e que, portanto, subsumem-se ao coeficiente da presunção para apuração do IRPJ/CSLL nas empresas optantes pelo Lucro Presumido.*
>
> [...]
>
> Portanto, suscita-se divergência quanto à **classificação das receitas de variações cambiais auferidas por empresa exportadora – como receitas financeiras, base para aplicação direta da alíquota tributária, ou como receita bruta sujeita ao percentual de presunção**.
>
> [...]
>
> Indicados, como paradigmas de divergência, os acórdãos nº **1402-002.441** (processo 10935.001681/2009-82 – sessão de 23/03/2017) e nº **1803-002.398** (processo 12571.720038/2013-30 – sessão de 21/10/2014).
>
> Primeiramente, cumpre identificar os fundamentos que orientaram o acórdão recorrido, na matéria de interesse. Do voto condutor, se extrai:
>
> *"A questão debatida nos autos envolve a interpretação dos incisos I e II do artigo 25 da lei nº 9.430/96 (...), e cinge-se à possibilidade de consideração das variações cambiais ativas na receita bruta empresarial para fins de cálculo do lucro presumido, de modo a também submetê-las à aplicação do coeficiente de presunção de lucro previsto à atividade econômica exercida pelo contribuinte, ao invés de enquadrá-las na categoria residual de "demais receitas", que são somadas integralmente àquele lucro, base de incidência da alíquota de IRPJ/CSLL.*
>
> *O lucro presumido é um regime legal de tributação optativo e simplificado que adota na apuração do IRPJ e da CSLL um coeficiente de presunção de lucro, que é uma medida de grandeza econômica estimada, incidente sobre a receita bruta de determinadas atividades econômicas e representativa do lucro potencial nela contido. Nesta metodologia de cálculo resta claro que ao incorporar-se a variação cambial positiva na receita bruta sujeita ao coeficiente de presunção o lucro presumido (base de cálculo do IRPJ) será*

Original

reduzido e, conseqüentemente, o tributo apurado resultará em valor inferior ao que seria devido pela adição integral da variação cambial àquele lucro.

Assim, o suposto crédito de CSLL pretendido no Pedido de Restituição constante dos autos foi gerado pela diferença entre a forma de apuração deste imposto determinada por lei e o método de cálculo decorrente de interpretação do contribuinte, segundo a qual as variações cambiais ativas estariam compreendidas no conceito de receita bruta da atividade para fins de incidência do percentual de presunção de lucro de que resulta a base de cálculo do CSLL.

(...)

(...) as alegações do Recorrente não são calcadas, propriamente, na violação de dispositivos normativos pelo Despacho Decisório Eletrônico de indeferimento ou pelo acórdão recorrido, mas são fruto de uma interpretação sua, derivada de acórdãos de jurisprudência (mormente o RE 627815/PR) no sentido de que as variações cambiais são absorvidas pela própria operação de exportação e integram o valor originariamente atribuído em moeda estrangeira à mercadoria exportada e que, por isso, não devem ser adicionadas ao lucro presumido como receitas financeiras no cálculo do IRPJ, mas como receitas operacionais de exportação, partes integrantes da receita bruta sujeitas ao coeficiente de presunção de lucro.

Com base nessas considerações preliminares, nossa análise estará delimitada ao RE 627815/PR colacionado aos autos e apreciado sob a forma de repercussão geral prevista no art. 543-B do CPC/73, de modo a verificar se a situação do Recorrente subsume-se aos efeitos erga omnes e vinculante ínsitos a esta sistemática de julgamento adotada naquela assentada. (...)

(...)

Como se nota a Corte constitucional reconheceu o enquadramento das receitas de variação cambial na imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição brasileira (...) para fins de afastamento da incidência de Pis/Cofins sobre elas.

Portanto, a geração de efeitos próprios da repercussão geral decorrentes do julgamento do RE 627815/PR e da aplicação do art. 543-B, 3º, do CPC/73 não alcança a situação do Recorrente, eis que a questão envolvendo a possibilidade de consideração das variações cambiais ativas na receita bruta das empresas para fins de cálculo do lucro presumido não foi objeto de debate no RE 627815/PR.

Pensar diferente implicaria uma interpretação extensiva do conceito de imunidade, o que é vedado pelo artigo 111 do CTN (...).

Ademais, o próprio STF já decidiu em outra oportunidade, mais precisamente no RE 564.413/2010, com repercussão geral reconhecida, que receitas e lucro são conceitos distintos e que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição não alcança o lucro das empresas exportadoras. Veja-se ementa extraída daquele acórdão (Relator o Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe de 03.11.10):

(...)

Original

Por outro lado, a situação examinada nos autos foi especificamente tratada no STJ no AgRg no Recurso Especial Nº 1.232.768 SC, julgado sob o rito do artigo 557 do CPC (...), e, atualmente, a interpretação dominante no âmbito daquela Corte é no sentido de que a receita bruta definida pelo art. 25, I, da Lei n. 9430/96 para efeito da determinação do lucro presumido não compreende as variações cambiais ativas, eis que definidas como receitas financeiras pelo art. 9º, da Lei n. 9.718/98. (...)

(...)

A ementa deste precedente judicial cujos termos adiro integralmente não deixa dúvidas de que as variações cambiais ativas devem ser adicionadas ao lucro que constitui a base de cálculo do IRPJ/CSLL, não podendo ser submetidas ao coeficiente de presunção adotado no regime de lucro presumido porque são classificadas pela lei como receitas financeiras, incluídas na categoria residual de "demais receitas" para fins de apuração deste lucro.

E nem poderia ser diferente. O regime de lucro presumido tem natureza de benefício fiscal porquanto é optativo, simplificado, irretratável no ano calendário (...) e menos oneroso por dispensar escrituração integral, e, por isso, os dispositivos que o regulam devem ser interpretados literalmente, por força do artigo 111 do CTN, não podendo ser aplicados de forma diversa ou ser objeto de interpretação extensiva ou ampliativa.

Percebe-se, pois, que o Recorrente quis fazer crer que a questão enfrentada nesses autos dizia respeito à ampliação do conceito constitucional de exportação e às receitas dela decorrentes, quando, em verdade, a discussão envolvia o regime de tributação presumida do lucro, que, como dito antes, é opção dos contribuintes que se enquadrem nos critérios legais não sujeitos à alteração unilateral. Interpretação em sentido contrário equivaleria a criar-se um sistema híbrido de tributação sem respaldo em lei."

(grifou-se)

Fixados os fundamentos da decisão recorrida, passa-se ao confronto com os paradigmas colacionados.

O primeiro paradigma, acórdão nº 1402-002.441, cumpre os requisitos formais previstos no Regimento Interno deste Conselho, na medida em que proferido por colegiado distinto do que prolatou o acórdão recorrido, não reformado até a data de interposição do recurso em exame e não contrário a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

De fato, o paradigma nº 1402-002.441 representa divergência frente ao acórdão recorrido, na matéria suscitada.

Naquele julgado, tratava-se de embargos para suprir omissão de acórdão antecedente. No caso paradigma, o contribuinte defendia tese de fundo semelhante à sustentada pelo recorrente no presente feito; apenas, naquele processo, tratava-se de pedido de restituição de pagamento indevido/a maior de IRPJ lucro presumido, pedido este apoiado na tese de classificação da receita de variação cambial ativa como receita operacional bruta sujeita à alíquota de presunção do lucro e não como adição à base de cálculo do IRPJ.

Original

O paradigma reproduz trechos da decisão embargada. Nestes, vê-se que a Turma embargada reconhecera razão ao contribuinte "sob a ótica do direito e à luz da decisão do STF", mas negara provimento ao pleito apenas por considerar que não havia prova nos autos do oferecimento das variações cambiais ativas à tributação O paradigma nº 1402-002.441, por sua vez, analisou provas (não examinadas no julgamento anterior) e reconheceu o indébito, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA SUPRIR OMISSÕES.

Constatado que há omissão, prolata-se nova decisão para sanar tal vício.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES.

Se a omissão sanada com o novo pronunciamento do colegiado implica alteração no resultado do julgado embargado, reconhecem-se os efeitos infringentes dos embargos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005 VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA.

O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas, portanto, consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, devendo ser incluídas no cômputo da receita bruta para fins de determinação do lucro presumido. Precedente vinculante do STF no RE 627815/PR, julgado sob a forma do art. 543-B do CPC/1973.

Comprovado pela própria unidade local que a receita de variação cambial ativa foi efetivamente oferecida à tributação como acréscimo à base de cálculo do IRPJ, e não como receita bruta, recalcula-se o imposto devido e reconhece-se o direito creditório correspondente, homologando-se as compensações até esse limite de crédito.

E no voto condutor do paradigma, lê-se:

Desse modo, tratando-se de embargos de declaração, o entendimento de direito firmado no voto embargado deve permanecer, ainda mais por estar fundado em precedente vinculante do STF no RE 627815/PR, julgado sob a forma do art. 543-B do CPC/1973.

Original

> *Como os embargos dizem respeito às questões de prova, e os mesmos foram admitidos, passo a analisar os argumentos trazidos pela Embargante.*
>
> *Em relação ao suposto não oferecimento das variações cambiais ativas à tributação tratado no voto embargado, a Embargante alega que o voto é omisso, ou ao menos deveria ter se pronunciado a respeito das planilhas de fls. 45 e 46.*
>
> *(...) A meu ver, corroborando as informações prestadas pelo Embargante, as planilhas demonstram de forma cabal que as variações cambiais ativas compuseram exatamente o valor indicado em suas DIPJ como "outras receitas" adicionadas às bases de cálculo de IRPJ de todos os trimestres (...) os valores ali indicados nas planilhas correspondem exatamente aos valores de receita bruta oferecidas à tributação. (...)*
>
> *(...)*
>
> *Como consequência, os presentes embargos devem ser providos, com efeitos infringentes, dando-se provimento ao recurso voluntário, reconhecendo-se direito creditório (...)."*
>
> (grifou-se)
>
> Vê-se, portanto, que o paradigma nº 1402-002.441 e o acórdão recorrido têm visões antagônicas no que tange ao efeito do precedente do STF no RE 627815/PR, no âmbito da tributação das variações cambiais ativas pelo lucro presumido.
>
> Pelo exposto, considera-se demonstrada a divergência com base no primeiro paradigma, acórdão nº 1402-002.441.
>
> [...]
>
> Pelos motivos expostos, reconhece-se o dissídio apenas frente ao paradigma nº 1402-002.441.

Os autos foram encaminhados à PGFN que apresentou Contrarrazões de fls. 176-189, na qual requer o não provimento do recurso, em razão de que a decisão em repercussão geral proferida pelo STF e invocada pela Recorrente – RE 627815 / PR - se restringiu às contribuições para o PIS e COFINS, e não tratou do IRPJ e da CSLL. Também fiou-se em fundamento adotado pelo STJ no julgamento do AgRg no Recurso Especial Nº 1.232.768 - SC, no sentido de que a receita bruta definida pelo art. 25, I, da Lei n. 9430/96, para efeito da determinação do lucro presumido, não compreende as variações cambiais ativas, definidas como receitas financeiras pelo art. 9º, da Lei n. 9.718/98.

Em seguida, os autos foram a mim distribuídos para relato.

É o relatório.

Original

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Despacho de Admissibilidade do Recurso da PGFN admitiu o recurso da Contribuinte.

Atesto a tempestividade do Apelo, tal qual consignado no r. despacho.

A PGFN, em Contrarrazões, não se opõe ao conhecimento do recurso especial e, revendo a admissibilidade, adoto as razões da presidência da Câmara para admitir a caracterização da divergência jurisprudencial e, consequentemente, conhecer do recurso.

Apenas uma pequena observação em relação ao paradigma admitido, de nº 1402-002.441.

O paradigma foi proferido no âmbito de julgamento de embargos de declaração. Este Conselheiro foi o relator do referido acórdão. No entanto, o entendimento de mérito a favor da tese da defesa, naquele caso, já havia sido formado no julgamento do recurso voluntário, decisão essa não relatada por este conselheiro.

Cumpre observar que, embora o referido acórdão em recurso voluntário tenha feito menção de que a decisão de primeira instância tenha julgado improcedente a manifestação de inconformidade apresentada baseada em dois fundamentos distintos[1], e o recurso voluntário só teria atacado um deles, tal conclusão se mostrou equivocada, pois o primeiro fundamento da decisão da DRJ diria respeito somente aos anos-calendário de 2002 e 2003, enquanto o segundo fundamento seria aplicável única e exclusivamente aos anos-calendário de 2004 e 2005, razão pelo qual o acórdão em embargos, analisando a situação fática exclusivamente em relação aos anos-calendário de 2002 e 2003, e mantendo a fundamentação de direito já proferida em relação à matéria no acórdão em recurso voluntário, acabou por prover o recurso do contribuinte, limitando-se a analisar as provas do oferecimento à tributação das variações cambiais ativas.

2 MÉRITO

No mérito, como bem identificou o r. despacho da presidência da Câmara, trata-se de dirimir a questão acerca da classificação das receitas de variações cambiais auferidas por empresa exportadora para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido para aplicação da alíquota tributária.

[1] i – o suposto indébito pleiteado houvera sido extinto por compensação pleiteada para extinção de crédito tributário lançado de ofício; ii – a variação cambial atrelada a receitas de exportações seriam consideradas receitas financeiras.

Original

No acórdão recorrido decidiu-se que as variações cambiais constituem-se em receitas financeiras.

A Recorrente defende que tais receitas devem ser enquadradas como receita de exportação e submetem-se, portanto, ao conceito de receita operacional bruta, sujeita ao percentual de presunção do lucro para fins de incidência de IRPJ e CSLL, sob o argumento de que o STF teria dirimido a questão no julgamento do RE 627815/PR, ao qual atribuiu-se a repercussão geral, sob o rito do então art. 543-B, 3º do CPC aprovado pela Lei nº 5.869, de 1973.

Como bem delineou a decisão de piso, a questão envolve o disposto nos incisos I e II do artigo 25 da lei nº 9.430/96, cuja leitura traz-se à colação:

> Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:
>
> I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;
>
> II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Conforme relatado, a Recorrente defende a possibilidade de consideração das variações cambiais ativas na receita bruta empresarial para fins de cálculo do lucro presumido, de modo a também submetê-las à aplicação do coeficiente de presunção de lucro previsto para a sua atividade econômica, ao invés de enquadrá-las na categoria residual de "demais receitas", que são somadas integralmente àquele lucro, base de incidência da alíquota de IRPJ/CSLL.

A tese da Recorrente, segundo a qual as variações cambiais ativas estariam compreendidas no conceito de receita bruta da atividade para fins de incidência do percentual de presunção de lucro de que resulta a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não advém de uma sua particular interpretação de dispositivos legais, de modo que referido dispositivo legal não foi confrontado pela defesa.

Resta, portanto, que a tese defendida pela Recorrente decorre, tão somente, de sua particular interpretação do teor do julgamento proferido pelo STF no RE 627815/PR.

Todavia, divirjo do entendimento da Recorrente.

Primeiramente, porque tal entendimento encontra limite no próprio regime de apuração adotado pela Recorrente. Isto porque, a forma convencional para apuração dos resultados é o lucro real, cuja obrigatoriedade é imposta por lei à determinadas pessoas jurídicas. A apuração dos resultados pelo lucro presumido é opção do sujeito passivo, caso não se encontre no rol daquelas pessoas jurídicas obrigadas à apuração pelo lucro real. Não é o caso da Recorrente. Além disso, o lucro presumido tem uma forma mais simplificada de apuração, se comparado ao lucro real, pois adota para definir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, um coeficiente de presunção de lucro, que é uma medida de grandeza econômica estimada, incidente

Original

sobre a receita bruta de determinadas atividades econômicas e representativa do lucro potencial nela contido.

Na metodologia de cálculo do lucro presumido resta claro que ao incorporar-se a variação cambial positiva na receita bruta sujeita ao coeficiente de presunção, o lucro presumido (base de cálculo do IRPJ) será reduzido e, consequentemente, o tributo apurado resultará em valor inferior ao que seria devido pela adição integral da variação cambial àquele lucro.

Assim, como a Recorrente optou pela tributação com base no lucro presumido somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante. Não resta dúvida de que a natureza jurídica das variações monetárias dos direitos de crédito da Recorrente, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação tributária como receitas financeiras.

Esta, portanto, uma das razões pelas quais as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio, devem ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da liquidação da correspondente operação, como é caso tratado nos autos, onde a parcela objeto de tributação restringe-se tão somente à receita financeira não operacional decorrente da oscilação da moeda decorrente da variação cambial ativa sobre contratos de câmbio de exportações.

Além disso, e agora adentrando na interpretação divergente invocada pela Recorrente, como bem ressaltou o voto proferido na decisão recorrida, a situação da Contribuinte não se encontra albergada pelos efeitos "erga omnes" e vinculantes adotados no julgamento do RE 627815/PR pelo STF. Referido precedente não se aplica ao presente caso, pois aqui trata-se da classificação das receitas de variações cambiais auferidas por empresa exportadora para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, enquanto que a decisão invocada pela defesa em repercussão geral se restringiu às contribuições para o PIS e COFINS. Foi essa a questão julgada pelo STF e reduzida ao "tema" nº 329, como consta da página da Corte Maior na internet:

2.1.1.1.1 Tema 329 - Incidência do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva.

Há Repercussão?
Sim

Relator(a):
MIN. ROSA WEBER

Leading Case:
RE 627815

Descrição:

Original

> Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 149, § 2º, I; e 150, § 6º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da incidência do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva, obtida nas operações de exportação de produtos.
>
> **Tese:**
> É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

Naquela ocasião discutiu-se se a isenção do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior - posteriormente elevada ao *status* de imunidade através da EC 33/2001 - também alcançava a variação cambial destes valores. Nas razões daquele recurso extraordinário, fundamentado no art. 102, III, a e b, da CF/1988, discutiu-se *a extensão da norma de imunidade e da competência tributária da União para instituir contribuições sociais, nos termos da norma constitucional do art. 149, § 2º.*

Do preâmbulo do voto da Exma. Sra. Ministra Rosa Weber, constou:

> A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): *Senhor Presidente, trata-se do leading case da controvérsia atinente à constitucionalidade da incidência da COFINS e da contribuição ao PIS sobre a receita auferida pelas empresas exportadoras por variações cambiais ativas, dada a imunidade das receitas decorrentes de exportação prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República (...)*

A norma constitucional analisada assim prevê:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
>
> […]
>
> Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:
>
> § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
>
> I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
>
> [...]

Assim, a Suprema Corte reconheceu que as receitas de variação cambial se submetiam à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, e assim não se encontravam no campo de incidência de PIS e da COFINS, pelo que não se pode afirmar que as receitas de variação cambial também seriam imunes ao IRPJ e a CSLL, sob pena de, por meio de mera interpretação, estender a aplicação dos efeitos da decisão proferida sob o rito de

Original

repercussão geral, eis que é competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal proferir decisões com efeito "erga omnes".

Deste modo, os efeitos inerentes da repercussão geral decorrentes do julgamento do RE 627.815/PR, sob o rito do art. 543-B, do CPC/73, não alcançam a situação sob exame, posto que a questão envolvendo a possibilidade de considerar as variações cambiais ativas como receitas operacionais para fins de cálculo do lucro presumido não foi debatida, tampouco decidida no julgamento do RE 627.815/PR.

De outro giro, como bem observou o voto condutor do acórdão recorrido, há, efetivamente, decisão do STF com repercussão geral reconhecida, no sentido de que os conceitos de receita e lucro são distintos e que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, não abarca o lucro das empresas exportadoras (RE 564.413/2010 – Min. Marco Aurélio), convertendo-se no Tema de Repercussão Geral "008":

2.1.1.1.2 Tema 8 - Imunidade do lucro da exportação à CSLL após a Emenda Constitucional nº 33/2001.

Há Repercussão?
Sim

Relator(a):
MIN. MARCO AURÉLIO

Leading Case:
RE 564413

Descrição:
Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, de o contribuinte excluir da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro as receitas oriundas das operações de exportação efetuadas a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001.

Tese:
A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações. A imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não o alcança.

Por fim, há várias decisões do STJ sobre o tema ora em discussão que encampam tese em sentido diametralmente oposto àquela defendida pela Recorrente, como demonstram as ementas a seguir transcritas:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FORMA DE

Original

TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECEITAS FINANCEIRAS COMPREENDIDAS NO ART. 25, II, DA LEI N. 9.430/96.

1. Constatado que a Corte *a quo* empregou fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC.

2. "**A 'receita bruta'** considerada pelo art. 25, I, da Lei n. 9430/96, para efeito da determinação do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ e da CSLL é somente aquela definida pelo art. 31, da Lei n. 8.981/95, que, por sua vez, **não compreende as variações monetárias dos direitos de crédito** e das obrigações do contribuinte, **em função da taxa de câmbio (variações cambiais), posto que definidas como receitas ou despesas financeiras pelo art. 9º, da Lei n. 9.718/98.** Consoante o art. 25, II, da Lei n. 9430/96, **os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 25, I, dentre elas a variação cambial positiva como receita financeira, devem ser somados ao valor apurado na forma do art. 25, I, para compor o lucro presumido**" (REsp 1.274.038/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 23/04/2013).

3. "Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração" (AgRg nos EDcl no AgRg no Ag 1105816/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/12/2010). No mesmo sentido: AgRg no REsp 1.372.737/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 28/06/2013.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1232768/ SC - relator Ministro BENEDITO GONÇALVES. Data Julgamento 15/10/2013 - DJe 22/10/2013)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITAS FINANCEIRAS.

1. De acordo com a jurisprudência do STJ, **a receita bruta** referida no art. 25, I, da Lei 9430/1996, para efeito da determinação do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é somente aquela definida pelo art. 31 da Lei 8.981/1995, que, por sua vez, **não compreende as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio (variações cambiais), posto que definidas como receitas ou despesas financeiras pelo art. 9º da Lei 9.718/1998**.

2. Nos termos do art. 25, II, da Lei 9430/96, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 25, I, entre elas a **variação cambial positiva como receita financeira, devem ser somados ao valor apurado na forma do art. 25, I, para compor o lucro presumido**. Precedentes: REsp 1.274.038/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 23.4.2013; AgRg no REsp 1.232.768/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 22.10.2013.

3. Agravo Regimental não provido.

Original

(AgRg no REsp 1462446 / SC Ministro HERMAN BENJAMIN - Data Julgamento 24/02/2015 - DJe - 06/04/2015)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ANOS-CALENDÁRIO DE 2002 A 2005. VARIAÇÃO MONETÁRIA. COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS A PRAZO. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITAS FINANCEIRAS. NORMA EXPRESSA. PRECEDENTES DO STJ. APLICAÇÃO DE LEI VIGENTE À ÉPOCA DO LANÇAMENTO.

1. Controverte-se a respeito do direito de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido submeter, nos anos de 2002 a 2005, a variação monetária fixada nos contratos de compra e venda de imóveis a prazo à incidência do IRPJ e da CSLL na forma dos arts. 25, I, e 29, I, da Lei 9.430/1996.

2. O art. 9° da Lei 9.718/1998 traz comando expresso no sentido de que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função 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.

3. De acordo com a jurisprudência do STJ, **a receita bruta considerada pelos arts. 25, I, e 29, I, da Lei 9.430/1996 é somente aquela definida pelo art. 31, da Lei 8.981/1995, o qual não compreende as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, porquanto definidas como receitas ou despesas financeiras pelo art. 9º da Lei 9.718/1998** (REsp 1.274.038/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 23/4/2013; AgRg no REsp 1.232.768/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 22/10/2013; AgRg no REsp 1.462.446/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015).

4. O art. 30 da Lei 8.981/1995 ("As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas"), além de anterior, possui conteúdo genérico em relação ao art. 9° da Lei 9.718/1998, de modo que deve prevalecer essa última disposição acerca do tratamento das variações monetárias como receitas financeiras.

5. A recorrente invoca ainda o art. 34 da Lei 11.196/2005, o qual modificou a redação dos arts. 15 e 20 da Lei 9.249/1995. No entanto, conforme o disposto no art. 132, IV, "b", daquele diploma legal, a norma somente entrou em vigor em 1°.1.2006, não se aplicando aos fatos geradores em debate, que lhes são anteriores (art. 144 do CTN).

6. Por fim, não procede a alegação de que o REsp 1.481.777/SC teria agasalhado a tese ora defendida. A leitura das decisões proferidas no processamento do referido recurso revela que não se conheceu do Recurso

Original

Especial da Fazenda Nacional, de modo que, apesar de mantido o acórdão do Tribunal Regional, o STJ não chegou a realizar juízo de mérito, naquele caso.

7. Recurso Especial não provido.

(REsp 1326864 / RS Ministro HERMAN BENJAMIN - Data Julgamento 17/11/2016 - DJe 02/02/2017)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECEITAS FINANCEIRAS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - É firme o posicionamento desta Corte Superior segundo o qual **a receita bruta referida no art. 25, I, da Lei 9430/1996, para efeito da determinação do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não compreende as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio (variações cambiais).**

III - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp 1769386 / SC - Ministra REGINA HELENA COSTA - Data Julgamento - 16/09/2019 - DJe 18/09/2019

Conclui-se, portanto, na mesma direção das Contrarrazões da PGFN, de que dada "sua natureza de benefício fiscal, porquanto é optativo, simplificado e menos oneroso por dispensar escrituração integral, o regime de lucro presumido e os dispositivos que o regulam devem ser interpretados literalmente, por força do artigo 111 do CTN, não podendo ser aplicados de forma diversa ou ser objeto de interpretação extensiva ou ampliativa".

Original

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanha o I. Relator em seus fundamentos e conclusões em favor do conhecimento e em desfavor do provimento do recurso especial da Contribuinte.

Adiciona, apenas, aos bem expostos fundamentos do I. Relator, algumas outras referências que reforçam a impropriedade da tese defendida pela Contribuinte.

Veja-se, inicialmente, o que expresso pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região na decisão por ela invocada, proferida em sede de apelação no Mandado de Segurança nº 2004.71.08.014649-0:

> Pretende a impetrante ver reconhecida a inexigibilidade do PIS, da COFINS e da CSLL, que incidiram sobre as receitas financeiras oriundas das variações cambiais positivas decorrentes da desvalorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira, **havidas em função da realização de operações de exportação**, em virtude do advento da EC n.º 33, que trouxe expressa regra de imunidade.
>
> De fato, a Emenda Constitucional n.º 33, de 2001, que acrescentou o § 2º ao art. 149 da Constituição Federal, assim dispõe, verbis:
>
> > "Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
> >
> > [...]
> >
> > §2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
> >
> > I - não incidirão sobre as receitas **decorrentes de exportação;**
> >
> > [...]"

Original

Como se lê, com a alteração empreendida pela EC n.º 33/2001, o legislador imunizou das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico as **receitas decorrentes de exportação.**

DO PIS E DA COFINS

A Lei n.º 10.637/02, que trata do PIS, com a redação que lhe deu a Lei n.º 10.865/04, em estrita obediência ao disposto na Carta Magna, dispõe, em seu art. 5.º,*verbis*:

> "A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as **receitas decorrentes das operações de:**
>
> **I - exportação** de mercadorias para o exterior;
>
> II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
>
> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
>
> [...]"

Quanto à COFINS, a Lei n.º 10.833/03, com a redação que lhe deu a Lei n.º 10.865/04, em seu art. 6.º, assim dispõe,*verbis*:

> "A COFINS não incidirá sobre as **receitas decorrentes das operações de:**
>
> **I - exportação** de mercadorias para o exterior;
>
> II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
>
> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
>
> [...]"

Tenho que, no que concerne ao PIS e à COFINS, assiste razão à impetrante.

Com efeito, em um **processo de venda de bens ou serviços para o exterior**, a empresa exportadora deve, necessariamente, trabalhar com a moeda estrangeira, ocasião em que há a necessária conversão, tanto no momento da compra, quanto da venda, de acordo com a taxa de câmbio. **Tal procedimento constitui-se em fase integrante e indissociável do processo.**

Assim, não há falar em duplicidade de receita, como pretende o fisco, sendo uma decorrente da venda e outra da variação cambial positiva, mas sim **em uma única, decorrente do processo de exportação,** composta pelo resultado positivo de uma operação mercantil de compra e venda entre o comprador residente ou sediado fora do país e o exportador. Tal operação engloba, à evidência, todos os mecanismos necessários para a sua concretização, inclusive os resultados relativos ao contrato de câmbio acertado entre a empresa exportadora e a instituição financeira credenciada pelo Banco Central do Brasil. É nesta operação que podem sobrevir as variações monetárias ativas ou passivas, em decorrência das oscilações na taxa de câmbio. Tais variações são absorvidas pela operação gerando reflexos no faturamento da empresa. Perceba-se que as variações monetárias podem gerar à empresa tanto ganho quanto prejuízo. **Ademais, é irrelevante perquirir se as variações cambiais positivas constituem faturamento - tributável pela COFINS -, porquanto, decorrendo de receitas de exportação, estão ao abrigo da imunidade de que trata o art. 149 da CF/88.**

Original

> Assim sendo, a impetrante se encontra ao abrigo da imunidade, consoante decisão monocrática. *(destacou-se)*

A interpretação acerca da imunidade conferida no âmbito da COFINS e da Contribuição ao PIS sobre as receitas de exportação tem em conta conectivo "decorrente" entre o o resultado e a atividade. Daí porque não importou definir se as variações cambiais positivas são, ou não, faturamento. Importou, apenas, constatar que elas são "decorrentes das operações de exportação", porque é neste sentido que a imunidade está definida.

Sob a mesma ótica é a intepretação firmada, em sede de repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as **"receitas decorrentes de exportação"** - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal **todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional**. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - **Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas**, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE nº 627.815/PR, Plenário, Relatora Ministra Rosa Weber, DJ de 1º/10/13) *(destacou-se)*

A partir destes julgados, a Contribuinte pretende firmar, desde a manifestação de inconformidade, que *a espécie "receitas de exportação" não abarca somente as operações de venda ou prestação de serviço para o exterior, mas se estende também às receitas decorrentes da variação monetária da taxa de câmbio, vinculadas a esta mesma operação*. Por ler o dispositivo constitucional como "receitas de exportação" e não "receitas decorrentes de exportação", a Contribuinte chega a cogitar que *interpretação divergente implicaria em impor restrição à imunidade, onde o legislação constitucional não o fez*, muito embora sua pretensão não seja essa, mas sim reduzir o lucro presumido sobre as variações cambiais ativas, aplicando-lhes o coeficiente definido para apuração do lucro a partir da receita bruta da atividade, ao invés do acréscimo integral daquele rendimento à base tributável, determinado pela lei tributária.

Original

Nesta seara, porém, é de todo relevante perquirir a natureza da receita da operação, exportação ou não, porque a regra tributária teve em conta este aspecto para presunção do lucro correspondente, sem a necessidade de sua apuração contábil. Esta a razão de o Superior Tribunal de Justiça solucionar a questão a partir do texto do art. 25 da Lei nº 9.430/96 que, antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 (o caso em tela tem em conta apurações do ano-calendário 2003), assim estruturava a presunção do lucro tributável:

> Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:
>
> I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre **a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;
>
> II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de **receitas não abrangidas pela inciso anterior** e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. *(destacou-se)*

E a Lei nº 8.981/95 assim definia, antes da revogação pela Lei nº 12.973/2014:

> Art. 31. A **receita bruta** das vendas e serviços compreende o **produto da venda de bens** nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.
>
> Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. *(negrejou-se)*

A razão social da Contribuinte indica que ela exerce atividade de indústria e comércio de móveis. Neste labor, certamente incorre em custos e despesas fixas e variáveis até emitir a nota fiscal de venda destes bens, e este é o referencial para determinação de sua receita bruta, a partir da qual será apurado o lucro presumido desta operação mediante aplicação do coeficiente da atividade, possivelmente 8% neste caso. As variações cambiais posteriores a este marco são receitas sem custo vinculado. O custo correspondente à receita da venda de bens já foi incorrido e mensurado presumidamente sob o marco monetário presente no momento da venda, antes de eventuais efeitos inflacionários ou cambiais que afetarão investimentos para vendas futuras.

É esta estabilização firmada no momento em que auferida a receita bruta das vendas que distinguirá as demais receitas, não só as variações cambiais, como qualquer outra receita financeira. Como bem observado no acórdão recorrido, o art. 9º da Lei nº 9.718/98 estipula que *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.* Logo, cogitar que as variações cambiais ativas integram a receita bruta de venda de bens exportados significaria, também, admitir que outras receitas financeiras decorrentes de vendas, como juros e correção monetária sobre títulos a receber, integrariam a receita bruta para fins de determinação do lucro presumido.

Original

Note-se: a legislação tributária, neste ponto, faz uso de um conceito contábil e fiscal preciso: "receita bruta". Não refere, genericamente, receitas decorrentes de vendas como base para aplicação do coeficiente de presunção do lucro.

Como visto, receita bruta é conceito estabelecido no art. 31 da Lei nº 8.981/95 que, aliás, nada mais faz do que reproduzir o conceito consolidado desde o Decreto-lei nº 1.598/77, que já tratava as variações cambiais como outros resultados operacionais:

> Art. 12 - A **receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria** e o preço dos serviços prestados.
>
> § 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.
>
> § 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.
>
> § 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
>
> [...]
>
> Art. 18 - Deverão ser **incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis**, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.
>
> Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional. *(destacou-se)*

Referido diploma legal, recorde-se, foi editado para *adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedade por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)* mas, neste ponto, nenhuma adaptação fez, pois referida Lei somente dispunha acerca do tema que:

> Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
>
> I - a **receita bruta das vendas e serviços**, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
>
> II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
>
> III - as despesas com as vendas, as **despesas financeiras, deduzidas das receitas**, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
>
> IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

Original

> V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
>
> VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
>
> VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.
>
> § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:
>
> a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
>
> b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.
>
> § 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações. *(destacou-se)*

Receita bruta, portanto, é o *produto da venda de bens nas operações de conta própria*, e não se confunde com outras receitas, rendimentos ou resultados auferidos em decorrência destas operações. Impróprio, assim, pretender a aplicação do coeficiente de presunção do lucro sobre variações cambiais positivas decorrentes destas operações.

Assim, o presente voto se alinha ao do I. Relator e ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que *a receita bruta referida no art. 25, I, da Lei 9430/1996, para efeito da determinação do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não compreende as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio (variações cambiais)*, e também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Com a devida, e máxima, vênia ao D. Relator, mas entendo que as suas ponderações, não obstante insertas de forma brilhante, pecam por um erro de premissa importantíssimo.

Notem que não estamos discutindo, aqui, a interpretação da lei mas, isto sim, a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 627.815, Tema

Original

329, cuja repercussão geral foi reconhecida e que, portanto, quanto ao seu objeto, seria vinculante.

É verdade, e isso foi muito bem destacado pelo D. Conselheiro Fernando Brasil, que o aludido julgado se voltava para a regra imunizante atinente à contribuição para o PIS e à COFINS, preconizada pelo art. 149, § 2º, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB. E este preceptivo, vejam bem, proíbe à cobrança de contribuições sociais (gerais, de intervenção no domínio econômico e, também, as previdenciárias) sobre **as receitas** de exportação.

Trata-se de norma imunizante objetiva e não subjetiva (pessoal) que considera, em seu núcleo prescritivo, a retirada do aspecto material das preditas exações as receitas percebidas em decorrência da exportação de produtos, mercadorias e serviços. I.e., o legislador constituinte retirou da hipótese de incidência possível (aquela que a CRFB autoriza ao legislador infraconstitucional estabelecer quando da instituição, no exercício do competência tributária respectiva, das aludidas figuras tributarias), as grandezas percebidas no ato de exportação. E, de fato, neste ponto, seja pela literalidade do preceptivo, seja por se tratar de regra "exonerativa"[2] objetiva e não personalíssima:

a) a regra em testilha somente poderia abarcar grandezas advindas do ato de exportação, não encampando outros tipos de ganhos que não sejam imediatamente referíveis à este ato (receitas financeiras diversas, ganhos de capital, etc.);

b) receita e lucro, realmente, como apontado pelo D. Relator, não se confundem.

Pois bem. O que disse o STF ao julgar o RE 627.815 foi, precisamente, que as receitas de variação cambial positiva, quando intrinsecamente vinculadas ao ato de exportação, compõe a receita operacional da empresa exportadora e, assim, se encontra à margem de sua hipótese de incidência tributária. E isto pode ser retirado já da própria ementa deste acórdão. Confira-se:

> EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, **adotou a interpretação teleológica do instituto**, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - **O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira**. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as "receitas decorrentes de exportação" - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, **suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional**. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a

[2] Sempre com as necessárias ressalvas ao uso desta expressão, atecnicamente utilizada, inclusive, pelo Código Tributário Nacional.

Original

> exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Mas estamos tratando do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ -, calculado sob a técnica do lucro presumido. E por isso, o D. Relator afastou, inicialmente, a vinculação deste julgado para fins regimentais. Passo seguinte, afastou o próprio racional que norteou a Corte Suprema, mormente à luz de outro precedente do STF, em que restou definitivamente decidido que a regra imunizante em testilha não se aplicaria ao lucro das empresas exportadoras... mas, vejam bem, não estamos, de fato, tratando do lucro, nem, tampouco, equiparando este à receita bruta.

O que, para este Conselheiro, representa, *venia concessa*, um erro de premissa, é dizer que o racional contido no RE 627.815 não se aplica ao caso por não tratar do IRPJ e porque a própria Corte Suprema havia dito que a aludida norma imunizante não estende ao lucro das exportadoras. Não estamos tratando de lucro e não se pretendeu, aqui, dar ao lucro o tratamento preconizado pelo art. 149 da CRFB.

Isto porque, a receita bruta não é, realmente, o fato gerador daquele imposto, mas é elemento componente de sua base de cálculo, inclusive essencial para definir quando se aplicará o coeficiente de presunção e quando determinada grandeza será acrescida, diretamente, ao montante já apurado na forma do art. 25, I, da Lei 9.430/96. Em outras palavras, o dispositivo retro manda aplicar os respectivos coeficientes de presunção sobre a receita bruta da empresa que, por sua vez, na forma do art. 44 da Lei 4.506/64, é conceituada como "*o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia*" (versão compilada extraída do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo então Vigente Decreto 3.000/99).

Ora, da ementa anteriormente reproduzida, extrai-se que o Supremo equiparou à receita das exportações, as variações cambiais ativas que estejam intrinsecamente vinculadas ao ato de exportação (os contratos de câmbio firmados em moeda estrangeira, pactuados para viabilizar precisamente o recebimento das importâncias percebidas pelas exportadoras em relação às vendas internacionais realizadas).

E não se pode desconsiderar que as normas tributárias (constitucionais e/ou infraconstitucionais) devem ser interpretadas de forma sistêmica. Melhor dizendo, se a receita bruta, para fins de incidência das contribuições em testilha (PIS e COFINS) compreende as variações cambiais positivas, que seja para fins de exportação, não se pode defender, outrossim, que para outros fins tributários elas não sejam consideradas integrantes daquela mesma receita bruta. Pau que dá em Chico, dá em Francisco!

Agora, o que de fato motivou o pedido de vista deste Conselheiro foi a regra prevista pelo art. 9º da Lei 9.718/98, que assim dispõe:

Original

> 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.

Numa leitura rápida e desatenta, cheguei, de fato, a concluir que o Supremo teria incorrido em erro porque, para considerar as conclusões externadas quando do julgamento do RE 627.815, seria premente que se declarasse, então, a inconstitucionalidade deste preceptivo quando aplicado ao caso examinado nos autos (nas exportações).

Mas as normas consideradas inconstitucionais são um não-direito. São, ressalvada a excrecência jurídica relativa à modulação de efeitos (excrecência precisamente por se permitir a aplicação de preceptivos contrários ao texto constitucional sob o viés consequencialista de Mills). Neste passo, o aludido art. 9º tem que ser lido conjuntamente com o entendimento sedimentado pelo STF no RE 627.815. Ou seja, as variações cambiais ativas serão consideradas receita financeira para todas empresas e situações **que não na hipótese da exportação.**

E semelhante interpretação resolve, também, algumas preocupações que foram externadas quando este Colegiado iniciou o exame deste feito. Isto é, as variações cambiais positivas continuarão a ter o mesmo tratamento que sempre foi regido pela legislação tributária, inclusive, e v.g., em relação às contribuições para o PIS e COFINS, no regime cumulativo, continuarão à margem de sua hipótese de incidência, tal como decidido pelo próprio STF.

Nesta esteira, uma vez assentado que o Poder Judiciário cravou que tais variações cambiais compõe a receita operacional no ato de exportação para fins da regra encartada no art. 149, § 2º, da CRFB, elas também comporão a receita operacional para todos os demais fins. Porque, insista-se, não se pode defender que tais importâncias tenham uma natureza, quanto ao PIS e à COFINS, e se afirmar não deter o mesmo caráter em relação ao IRPJ.

E, dito assim, considerando-as como parte integrante da receita bruta, impõe-se, por conseguinte, a observância à regra encartada no predito art. 25, I, da Lei 9.430/96, devendo, nesta esteira, se submeter ao percentual de presunção para definição da base de cálculo do IRPJ e não ser adicionada, diretamente, à base de cálculo já computada.

Tem razão, portanto, a insurgente e seu recurso deve, portanto, ser provido.

A luz do exposto, com as renovadas escusas ao D. Relator, mas voto por DAR PROVIMENTO ao recuso especial interposto pelo Contribuinte.

(*documento assinado digitalmente*)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Original