



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

Processo nº 11543.003546/2003-52
Recurso nº 226.798 Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-01.067 – 2ª Turma**
Sessão de 24 de agosto de 2010
Matéria PIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO- NIBRASCO.

ASSUNTO- CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/11/2002.

PIS. RECEITA FINANCEIRA. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.
APURAÇÃO QUANDO DA LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO.

A variação cambial ativa, apurada a cada mês, isto é, antes da liquidação efetiva do respectivo contrato, não constitui receita tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Antonio Carlos Atulim, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial, por contrariedade da decisão recorrida, não unânime, à legislação tributária, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Lavrou-se o auto de infração, tratando-se de contribuição ao PIS, em razão de diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados pelo contribuinte, relativamente aos períodos de fevereiro de 1999 a novembro de 2002, no valor de R\$ 706.892,23, incluído principal e juros de mora calculados até agosto de 2003. O auto de infração fora lavrado com suspensão de exigibilidade, tendo em vista liminar obtida pela contribuinte em processo judicial em que se contesta alterações introduzidas nas base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, pela Lei nº 9.718/98.

A fiscalização, conforme se depreende das fls. 221, procedeu aos seguintes ajustes:

- a) Receitas do subgrupo 437 (Receita de Royalties): Foram apartadas porque oferecidas normalmente à tributação;
- b) Receitas do grupo 45 (Receitas Financeiras): foram considerados apenas os valores creditados, precipuamente, a conta-corrente de variações cambiais (subgrupo 4540);
- c) Receitas do subgrupo 480 (Aluguéis e arrendamentos): foram considerados apenas os valores lançados a crédito;
- d) Receitas do subgrupo 483 (Recuperação e Venda de Ativos): Foram excluídas as vendas para os ativos imobilizados (subgrupo 4830001);
- e) Receitas do subgrupo 489 (outras receitas)- foram informados os valores lançados a crédito, à exceção da conta “Ajuste de Almoxxarifados” (Subgrupo 4890), devido à sua natureza balanceadora, que foi lançada pelo valor líquido, quando positivo.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 294/306.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 294/306 dos autos, julgou procedente o lançamento. Eis a ementa:

Ementa: BASE DE CÁLCULO- A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, para as pessoas jurídicas de direito privado, é o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas as exclusões previstas em lei.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. ISENÇÃO- A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo do PIS não alcança as variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, sofrer a incidência daquela contribuição”.

O contribuinte, desta forma, interpôs recurso voluntário (fls. 310/329). Alegou que as receitas decorrentes das variações cambiais ativas não se realizaram, e que não só esta questão foi objeto de ataque na impugnação, a qual, em verdade, visou uma revisão geral do lançamento. Reafirmou que os valores incluídos na base de cálculo não correspondem a receitas financeiras. Atacou a referência que se fez, na decisão de primeiro grau, à conclusão de consulta, que dizia respeito a “ganho de capital”, cujo conceito, alegou, somente poderia ser aplicável ao caso de alienação de bem ativo do permanente. Reiterou o argumento de que todas as receitas decorrentes de exportação seriam isentas da contribuição, e não apenas as receitas de exportação propriamente ditas.

A antiga Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 786/790, converteu o julgamento em diligência.

Às fls. 891/902, proferiu-se acórdão em que, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao recurso do contribuinte. Ratificou-se a decisão de primeira instância, relativamente à consideração de falta de impugnação de matéria que não fora expressamente contestada pelo contribuinte.

Interpretando-se o artigo 9º da Lei nº 9.718/98 e artigo 30 da Medida Provisória nº 1.858-10/99, constatou-se que a variação cambial ativa a ser considerada como receita, integrante da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, é aquela consolidada quando da sua liquidação do contrato, apesar de tais receitas poderem ser escriturada pelo contribuinte segundo regime de competência, tributando-as a cada mês.

Ressaltou-se que:

“No caso em análise, as variações cambiais tributadas decorrem da venda de pelotas para o exterior, conforme Balancetes juntados aos autos (fls. 81/176) e Demonstrativo de fls. 203/204. Nestes casos, a receita será efetivamente realizada na data da liquidação dos contratos. Antes disso, não há que se falar em ‘receitas auferidas’ a que se refere a legislação do PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º, §1º, da Lei nº 9718/98), como bem defendeu a recorrente.

A receita de variação cambial escriturada antes da data da liquidação do contrato é uma receita pendente de evento futuro e incerto que, se confirmado, efetiva a receita e, se não se confirmar, infirma a receita, desfazendo-se todos os efeitos antes gerados, inclusive a tributação do PIS/Pasep, da Cofins e do Imposto de Renda”.

Continuou-se, no voto vencedor:

“O fato de o contribuinte optante pelo regime de competência está obrigado a antecipar o recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins, à medida que a variação cambial ativa vai acontecendo,

não significa que esta antecipação é definitiva, embora seja em valor superior ao efetivamente devido na data da liquidação do contrato. Confirmado o recolhimento maior que o devido, tem o contribuinte o direito a repetição do indébito, independente de prévio protesto (art. 165, I, do CTN).

É claro que os valores recolhidos a maior devem ser compensados nos períodos seguintes e isto se faz contabilmente, quer via compensação de pagamentos quer via ajustes na base de cálculo do mês seguinte. O efeito financeiro será o mesmo.

No caso sob exame, deveria a Fiscalização, a partir de demonstrativos feitos pela própria recorrente, incluir na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins todas as receitas financeiras e, com relação às variações cambiais ativas, levar em consideração que, no regime de competência, os recolhimentos de PIS/Pasep e Cofins, relativamente a cada contrato não liquidado objeto do lançamento, não são definitivos (é uma espécie de antecipação) e estão sujeitos a ajuste mensal (parcial) antes da liquidação do contrato e ao ajuste definitivo na data da liquidação do contrato”.

Diante disso, formalizou-se a seguinte ementa:

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Correta a decisão de primeira instância que considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela interessada.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/11/2002.

Ementa: CONTRATO DE CÂMBIO DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA FINANCEIRA. MOMENTO DA APURAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.

Por determinação legal e para fins de apuração do PIS, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato. No regime de competência, mensalmente ajusta-se a variação cambial ativa de cada contrato desde a data da contratação, de modo a preservar a base de cálculo real da exação. Não existe previsão legal para excluir a variação cambial passiva da base de cálculo do PIS.

PIS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

As variações cambiais ativas não se caracterizam como receitas decorrentes de exportação, para efeito da isenção da contribuição.

Recurso Provido em parte.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 906/925 dos autos, interpôs o presente recurso especial, com base na contrariedade da decisão, tomada por maioria de votos, ao artigo 9º da lei nº 9.718/99 e ao artigo 30, §1º, da MP nº 1.858-10/99 (atual MP nº 2.158-35/01).

A recorrente, partindo do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, impugnou a tese do contribuinte no sentido de que as receitas de variação cambial ativa computadas mês a mês não constituem, de fato, receitas, porquanto *“sua entrada ‘fictícia’ e dependente da liquidação da operação apenas poderia ser confirmada se, ao final, houvesse o efetivo ganho patrimonial correspondente”*. Afirmou, ainda, que *“a base de tal raciocínio está na crença de que é inerente ao termo ‘receita’, utilizado pelo legislador constitucional, o atributo da ‘definitividade’ e da ‘disponibilidade’”*.

Defendeu, a ora recorrente, a inexistência de exigência, por parte do texto constitucional, daqueles atributos, tendo em vista que não há *“nas searas dos direitos tributário, financeiro e comercial ou na ciência contábil, referência a tais características ou a qualquer interpretação que leve à conclusão referida”*.

Tratando, especificamente, do Direito Tributário e do Direito Comercial, a recorrente sustentou que as receitas escriturais, não definitivas, compõem a base de cálculo do tributo em questão. Baseou-se, para tanto, no art. 3º, §1º; e art. 9º, ambos da lei nº 9.718/98; e no art. 187, §1º, “a”, da lei nº 6.404/79, esta com a seguinte redação:

Art. 187. (...)

§1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda”

Destarte, discorreu a recorrente:

“A Lei das S/A reestruturou o sistema contábil brasileiro e estabeleceu como regra a utilização do chamado ‘regime de competência’ para o reconhecimento das receitas. Em linhas gerais, tal regime ‘costuma ser definido como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de a despesa’

Ou seja, a referida sistemática determina que se escrevem as receitas no momento em que surge o direito a elas, e não na ocasião da efetiva entrada do recurso. Assim, eventuais receitas registradas e não ‘realizadas em moeda’ não perdem a natureza de ‘receita’ pela ausência do pagamento”.

Cuidando do Direito Financeiro, a recorrente ressaltou que a sua disciplina é recorrente em considerar como receita pública fatos que não representam ingressos efetivos nos cofres públicos (art. 38 da lei nº 4320/64 e art. 3º, §2º, inciso I, da LC nº 63/93), ou apenas como “fato permutativo”, como nas operações de crédito (art. 11, §4º, da lei nº 4.320/64).

Relativamente às Ciências Contábeis, aduziu que também a receita escritural figura como efetiva receita financeira.

O contribuinte apresentou suas contra-razões às fls. 937/948 dos autos.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que, tomada a decisão recorrida por maioria de votos, a recorrente apontou os dispositivos legais que reputa violados: artigo 9º da Lei nº 9.718/99, e artigo 30, §1º, da Medida Provisória nº 1.858-10/99.

A recorrente atacou o entendimento do órgão julgador de segunda instância no que considerou como receita financeira a variação cambial ativa apurada apenas na data da liquidação do contrato. Defendeu, em síntese, que a receita caracteriza-se, com a variação cambial ativa, ainda que não liquidado o contrato.

Não procede, contudo, o seu entendimento.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE, em sessão plenária realizada em 09 de novembro de 2005, já declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, expondo que somente integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins as receitas provenientes da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços, não abrangendo, destarte, toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica.

Como se sabe, com o advento da Lei nº 9.718/98, optou o legislador, contrariando o disposto no artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988 em sua antiga redação, por alargar a base de cálculo da contribuição em questão, que passou a incidir sobre qualquer receita financeira auferida pela pessoa jurídica, mesmo, frise-se, aquelas que não estão abrangidas pelo conceito de faturamento.

Ante a provocação dos contribuintes, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, então, declarou a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei 9.718/99, que ampliou o sentido de receita bruta para incluir todas as receitas contabilizadas pelas empresas. O acórdão formalizado restou assim ementado:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Desse modo, depreende-se, das razões do julgado, que as receitas financeiras e outras não próprias à atividade do estabelecimento não devem integrar a base de cálculo do PIS, pois que a identidade entre as expressões “receita bruta” e “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, com a declaração de inconstitucionalidade citada, foi extirpada do mundo jurídico.

O que se entende, destarte, de acordo com o posicionamento do STF, é que o que se enquadra na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS é o faturamento real do contribuinte, isto é, aquilo que, no desempenho de sua atividade, proveniente da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços, realmente lhe importou faturamento, o que não se coaduna com a integração, neste conceito, de receitas financeiras advindas de variação cambial ativa que não se transforme, efetivamente, em “moeda”.

É neste sentido, aliás, o entendimento de Misabel Derzi, citado por Minatel: *“o faturamento real de uma empresa não pode incluir receitas financeiras e impostos incidentes sobre vendas que são meros repasses”*.¹

Desta forma, não procede a tese defendida pela recorrente no sentido de que se constitui em receita tributável aquela decorrente da variação cambial ativa, apurada a cada mês, e não definitiva, isto é, antes de efetivamente liquidado o contrato que lhe é subjacente.

¹ MINATEL, José Antonio. Conteúdo do Conceito de Receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 99.

Processo nº 11543.003546/2003-52
Acórdão n.º **9303-01.067**

CSRF-T2
Fl. 8

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 24 de agosto de 201024 de agosto de 2010

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann