



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

Processo nº 11543.003548/2003-41
Recurso nº 226.934 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.320 – 3ª Turma
Sessão de 01 de fevereiro de 2011
Matéria PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIA ÍTALO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - ITABRASCO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002

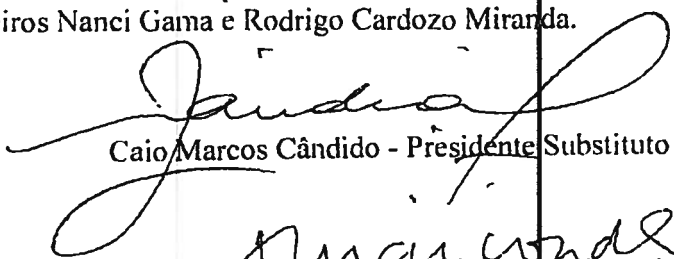
CONTRATO DE CÂMBIO DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. ATIVA. RECEITA FINANCEIRA MOMENTO DA APURAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

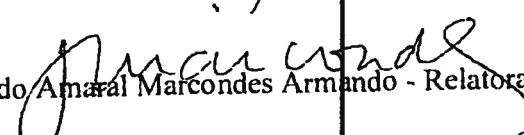
Por determinação legal e para fins de apuração do PIS/Pasep, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato. No regime de competência, mensalmente, ajusta-se a variação cambial ativa de cada contrato desde a data da contração, de modo a preservar a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

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Declararam-se impedidos de votar, em razão da parte, os Conselheiros Nanci Gama e Rodrigo Cardozo Miranda.


Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto


Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes Armando, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo

Siade Manzan, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Nanci Gama, Maria Teresa Martínez López e Caio Marcos Cândido.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório do acórdão recorrido, no qual, por sua vez, adotou-se o relatório da decisão anterior:

Contra a empresa COMPANHIA ÍTALO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO ITABRASCO foi lavrado auto de infração de contribuição para o PIS/Pasep, com a exigibilidade suspensa, relativo ao período de apuração de fevereiro de 1999 a novembro de 2002, tendo em vista exclusões indevidas na base de cálculo de valores relativos a receitas financeiras, inclusive variação cambial ativa.

A recorrente possui liminar concedida em mandado de segurança, confirmada pela sentença de mérito, suspendendo a aplicação das alterações da legislação do PIS introduzida pela Lei nº 9.718/98 (Processo nº 99.00020359).

O valor do lançamento, incluindo juros de mora, perfaz um total de R\$ 852.832,47.

Inconformada com a autuação, a empresa interessada ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 239/257, alegando, em apertada síntese, que:

1 a autuada é uma sociedade exportadora e suas receitas são indexadas a moedas estrangeiras, que as variações cambiais decorrem de exportações e são registradas no grupo contábil 45 e que nos últimos anos a cotação do Real frente ao dólar tem oscilado bruscamente, o que resulta no reconhecimento contábil de receitas que posteriormente serão estornadas;

2 nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS é a totalidade das receitas auferidas. No entanto, devem ser considerados como receitas apenas os ingressos permanentes, livres de qualquer reserva ou condição, que afetem positivamente o patrimônio líquido da pessoa jurídica;

3 os débitos registrados nas contas do grupo 45 estão relacionados com as reversões de expectativas de receitas de variação cambial que não se concretizaram. Assim, o saldo líquido da conta representa a receita efetivamente auferida, que é a base de cálculo do PIS nos moldes da Lei nº 9.718/98. Este procedimento tem por objetivo evitar a tributação de valores que representam mera expectativa de receita;

4 a recorrente é empresa industrial exportadora e as variações monetárias ativas consideradas como base de cálculo do PIS pelo agente autuante referem-se a receitas de exportação que gozam de tratamento tributário beneficiado. No caso da contribuição ao PIS, os incentivos aplicáveis às receitas de exportação existem desde 1988. Atualmente a isenção de tais receitas pelo PIS cumulativo encontra-se disciplinada pelo art. 14, § 1º, da MP nº 2.15835, de 2001. No caso do PIS não-

cumulativo a previsão encontra-se no art. 5º da Lei nº 10.637/2002;

5 desde 11 de dezembro de 2001, quando a Emenda Constitucional nº 33 alterou a redação do art. 149, § 2º, da CF, as receitas de exportação são imunes à tributação pelo PIS, alcançando todas as receitas decorrentes de exportação, inclusive as variações monetárias dos créditos de exportação; e

6 a variação cambial não pode ser considerada uma receita por si só, uma vez que é parte indissociável da receita de exportação e, como receita decorrente de exportação, não se sujeita à tributação pelo PIS. Ainda que se considere a variação cambial uma receita distinta da receita de exportação, não caberia a incidência da contribuição. Em diversas situações na legislação tributária e na jurisprudência prevalece o entendimento de que, não estando o valor principal sujeito ao tributo, a sua atualização monetária também não será tributada.

Neste sentido é o art. 72 do RIR/99, bem como a Portaria MEFP nº 86/91.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro RJ julgou procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/RJ011 nº 4.942, de 30/03/2004, cuja ementa abaixo transcrevo:

'Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração:

01/02/1999 a 31/08/1999, 01/10/1999 a 31/12/2000, 01/03/2001 a 30/04/2001, 01/06/2001 a 31/07/2001, 01/09/2001 a 30/11/2002 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.

Lançamento Procedente'.

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 03/05/2004, conforme AR de fl. 294.

Discordando da referida decisão de primeira instância, a interessada impetrou, no dia 31/05/2004, o recurso voluntário de fls. 299/315, onde reprisa os argumentos da impugnação e ainda que:

1 ao contrário do que diz a autuação e o relatório da decisão recorrida, não fez exclusões na base de cálculo não previstas na

legislação do PIS mas, sim, deixou de incluir na base de cálculo valores que não correspondem a receitas auferidas, como previsto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98;

2 não é qualquer valor contabilizado a crédito nas contas de resultado da pessoa jurídica contribuinte do PIS que deverá sofrer tributação. É necessário que o valor corresponda a uma receita. Porém, isto não é suficiente. É necessário que a receita tenha sido auferida. Se foram contabilizados créditos pela recorrente que não correspondem à receitas auferidas, é óbvio que tais valores não devem integrar a base de cálculo da contribuição;

3 deixou de oferecer à tributação valores que não correspondam às receitas auferidas, ou seja, só foram considerados nas bases de cálculo do PIS as receitas efetivamente auferidas, nos exatos moldes da lei;

4 não mencionou, em sua impugnação, o regime de tributação, caixa ou competência, das variações cambiais para justificar seu procedimento. Se não existe receita auferida, como sustenta, não há fato gerador da contribuição, portanto, é inaplicável a discussão acerca do regime;

5 o argumento da recorrente de que foi autuada com base em valores que não correspondem a receita auferidas não foi devidamente tratado no julgamento de primeira instância; e 6 a decisão recorrida não enfrentou seus argumentos de que a variação cambial ativa tem a mesma natureza da receita de exportação (ou integra a receita de exportação e não se confunde com uma receita financeira), portanto, deve ter o mesmo tratamento tributário desta.

Consta na fl. 328 a 'Relação de Bens e Direitos para Arrolamento'.

A recorrente ajuizou Mandado de Segurança (Processo nº 2004.34.00.0247706)

pleiteando o processamento do presente recurso voluntário sem o depósito de 30% ou o arrolamento de bens, no mesmo valor. Nos termos da decisão de fls. 340/342, a liminar foi negada. Não há informações sobre a sentença de mérito.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 14/06/2005, conforme despacho exarado na última folha dos autos fl. 539.

Na sessão do dia 12/09/2005 este Colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência à repartição de origem com o fito de que fosse apurado o valor da variação cambial mensal de cada contrato e o valor da variação cambial ativa efetivamente auferida no final de cada contrato, nos termos da Resolução nº 20100.533 fls. 542/547.

Atendendo a intimação da unidade preparadora, a recorrente juntou aos autos as planilhas de fls. 616/622, nas quais relaciona as faturas de vendas à CVRD e à ILVA, recebidas nos anos de

Processo nº 11543.003548/2003-41
Acórdão n.º 9303-01.320

CSRF-T3

Fl. 711

2000 a 2003, e apura a variação cambial mensal e final de cada uma das faturas relacionadas.

A recorrente não informa se possui ou não obrigações em moeda estrangeira.

O processo foi a mim remetido no dia 29/11/2006, conforme despacho de fl. 624.

O acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002 Ementa: CONTRATO DE CÂMBIO DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA FINANCEIRA. MOMENTO DA APURAÇÃO.

INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Por determinação legal e para fins de apuração do PIS/Pasep, 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 contração, 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/Pasep.

Recurso provido em parte.

A Fazenda Nacional dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável e apresentou recurso especial, fls. 688/691, por meio do qual requereu a reforma do acórdão ora fustigado.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio de despacho às fls. 688/691.

O sujeito passivo apresentou contra razões às fls. 688/691.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Relatora

Aprecio o Recurso Especial da Fazenda Nacional, em boa forma.

Conforme relatado, estamos diante de inconformidade da Fazenda Nacional quanto à determinação do colegiado *a quo*, no sentido de que sejam feitos os ajustes da variação cambial, ao final do contrato.

Nesse sentido, variações ativas serão receitas financeiras e passivas, despesas.

Adoto o inteiro teor do voto do Conselheiro Walber José da Silva, que bem representa minha posição quanto à lide:

Inicialmente, devo ressaltar que a recorrente contesta, exclusivamente, a inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep das variações cambiais ativas, equiparadas às receitas financeiras, não contestando as demais receitas financeiras incluídas na auto de infração e integrantes do Grupo 45 Receitas Financeiras de sua contabilidade.

Aqui também não se discute a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98, matéria submetida ao crivo do Judiciário, cuja sentença, transitada em julgado, será de cumprimento obrigatório às partes que integram o litígio.

Tem razão a recorrente quando afirma que a receita tributada pelo PIS/Pasep é a efetivamente auferida no período de apuração.

A variação cambial ativa, ocorrida antes da liquidação do contrato, é uma receita pendente de evento futuro e incerto: a taxa de câmbio no dia da liquidação do contrato. Ela não se confunde com aplicações financeiras de risco, inclusive as atreladas a moedas estrangeiras, que em um período pode dar lucro (receita) e em outro incorrer em prejuízo (despesa).

O art. 9º da Lei nº 9.718/98 estabeleceu a equiparação das variações cambiais (ativas e passivas) a receitas e despesas financeiras, inclusive para fins de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

'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.' Por não ter estabelecido, expressamente, o momento em que as variações cambiais deveriam ser consideradas como receitas ou despesas financeiras, este dispositivo legal criou a possibilidade de diversas interpretações sobre este momento: na data da contratação, a cada variação da taxa de câmbio, no último dia de cada mês ou na data da liquidação do contrato?

Posteriormente, o momento em que as variações cambiais são consideradas receitas ou despesas financeiras, foi regulado pelos arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858/10, de 26/10/1999 (atual Medida Provisória nº 2.158/35 de 2001), que também facultou aos contribuintes escriturar tais verbas pelo regime de competência e forneceu os comandos para fazer os ajustes na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofias do ano de 1999. Verbis:

'Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

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

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

Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada' Estes dispositivos deixam claro que a variação cambial ativa a ser considerada receita financeira, integrante da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, é aquela ocorrida na data da liquidação do contrato, embora o contribuinte possa escriturar tais receitas pelo regime de competência, tributando-as mês a mês.

A opção do contribuinte pelo regime de competência não pode implicar em aumento ou diminuição da base de cálculo real da exação. Pelo regime de caixa ou pelo regime de competência, o valor final do PIS/Pasep e da Cofins devida será sempre o 8 mesmo. Caso contrário, estar-se-ia tributando receita inexistente, fictícia.

No caso das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins não há que se falar, por exemplo, em bases de cálculo distintas em face do regime de apuração da receita de variação cambial adotado pelo contribuinte (regime de competência ou regime de caixa), posto que não se está a falar em receita estimada ou presumida, como ocorre na legislação do Imposto de Renda, onde pode se tributar resultado estimado ou presumido, embora a receita possa servir como base de cálculo, diminuindo-se a alíquota aplicável, como forma de simplificação de apuração do imposto.



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.

No caso específico do PIS/Pusep e da Cofins, pela impossibilidade de exclusão da base de cálculo das perdas cambiais (despesas financeiras), o ajustamento da base de cálculo, escriturada pelo regime de competência, pode se dar (sic), por exemplo, pela reversão da receita escriturada no período anterior e o lançamento da receita ocorrida no período da escrituração, sempre tendo como marco inicial a data da contratação e como termo final o último dia do mês em que se está escriturando ou a data da liquidação do contrato, se esta ocorrer antes do final do mês.

8.

Analisando o auto de infração e seus anexos, constata-se que o valor considerado pela Fiscalização como variação cambial ativa foi o valor total lançado, mês a mês, a crédito do grupo de contas 454 Variações Monetárias, sem nenhum eventual ajuste na base de cálculo ou compensação do valor porventura recolhido indevidamente ou a maior no mês anterior.

Mesmo não tendo a recorrente atendido plenamente ao determinado na Resolução nº 20100.532, vê-se, pelas planilhas juntadas aos autos, que para algumas faturas da CVRD e da ILVA o valor da variação cambial ativa, na data do recebimento da fatura (esta é a receita de variação cambial equiparada à receita financeira), é inferior à receita incluída na base de

A

cálculo pela Fiscalização. A título de exemplo, cito a receita tributada pela Fiscalização, relativa as faturas abaixo discriminadas, e a receita efetivamente auferida pela recorrente:

(...)

O entendimento da Fiscalização sobre a forma de apurar a variação cambial ativa mensal era admitido antes da alteração introduzida pelos arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858/10, de 1999 (atual Medida Provisória nº 2.15835/ 2001), acima reproduzido. Com o surgimento desta norma interpretativa não há dúvida de que a receita a ser tributada é a efetivamente realizada na data da liquidação do contrato de câmbio.

O fato de o contribuinte optante pelo regime de competência está (sic) obrigado a antecipar o recolhimento da contribuição ao 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 da Cofins todas as receitas financeiras e, com relação às variações cambiais ativas, levar em consideração que, no regime de competência, os recolhimentos da contribuição ao PIS/Pasep e da 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.

Quanto à alegação de que a receita de variação cambial ativa é uma receita decorrente da exportação, portanto, deverá ser excluída da tributação do PIS/Pasep e da Cofins, por força do disposto no § 1º do art. 149 da CF/88 (introduzido pela EC nº 33, 10 de 11/12/2001), entendo que a mesma não merece acolhimento porque a variação cambial ativa decorre de um contrato, que tem natureza jurídica distinta da operação de exportação, e não é receita de uma exportação, como sustenta a recorrente, mesmo no caso da variação cambial apurada em contrato de câmbio, este sim vinculado a uma operação de exportação ou de importação. As receitas decorrentes da exportação são aquelas vinculadas às operações de vendas para o exterior, ou seja, o valor de cada operação. Para cada operação de exportação existe uma receita a ela vinculada. Estas receitas não foram objeto de lançamento e não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

S.

Am

