MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	13005.000067/2005-69
Recurso nº	149.727 Voluntário
Matéria	COFINS RESSARCIMENTO
Acórdão nº	204-03.397
Sessão de	03 de setembro de 2008
Recorrente	BRASFUMO INDÚSTRIA BRASILEIRA DE FUMOS S/A
Recorrida	DRJ em PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS A TERCEIROS.

Não incide Cofins na cessão de créditos de ICMS, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.

VARIAÇÕES CAMBIAIS.

As variações cambiais ativas integram a base de cálculo da contribuição por expressa determinação contida na lei. Sendo tributadas, até 2000, pelo regime de competência e, a partir daí, por opção da contribuinte, poderia ser tributada pelo regime de caixa ou competência, sendo que, no ano de alteração do critério de reconhecimento destas receitas, o regime escolhido vale para todo o ano-calendário.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 8 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) pelo voto de qualidade, em afastar a preliminar suscitada de ofício pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior, Sílvia de Brito Oliveira e Leonardo Siade Manzan; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, quanto ao mérito, para excluir a incidência referente as cessões de créditos do ICMS. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos votou pelas conclusões. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Adonis Ricardo Soares.

CC02/C04
Fls. 357

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente

NAYRA BASTOS MANATTA
Relatora

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Raquel Motta B. Minatel (Suplente).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 8 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos advindos de recolhimentos do Cofins efetuados entre fevereiro a dezembro/04, deferido parcialmente. A glosa decorreu do fato de a contribuinte haver deixado de computar na base de cálculo da contribuição as receitas financeiras decorrentes das variações cambiais e as receitas decorrentes de transferências de créditos do ICMS, além de apurar créditos indevidos relativos a juros passivos de parcelamentos de tributos, perdas com aplicações financeiras e títulos de capitalização. As compensações declaradas em DCOMP foram homologadas até o limite do crédito reconhecido.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando em sua defesa:

1. a fiscalização considerou o crédito sobre os estoques de abertura integralmente como sendo de mercado interno, entretanto, de acordo com a regra de rateio e a opção da contribuinte deveriam ser proporcionalizados com base na relação entre receitas decorrentes de vendas no mercado interno e exportação, o que lhe daria um direito a crédito no montante de R$ 78.600,88;

2. não concorda com a tributação de receitas decorrentes de variações cambiais no ano de 2003 porque o art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 remete a regulamentação da opção pelo regime de tributação de competência ou na liquidação à regulamentação da SRF e tal regulamentação somente ocorreu em 28/07/2003 por meio da Instrução Normativa SRF nº 345, não podendo ser aplicada retroativamente;

3. a obrigação de ser oferecida a tributação tais receitas retroativamente não encontra amparo na lei, mas sim na referida IN, afrontando assim o CTN;

4. a contribuinte adotou regime de caixa para o reconhecimento das receitas decorrentes de variações cambiais a partir de 01/01/2003, entretanto, a Instrução Normativa SRF nº 345/03 foi editada apenas em 28/07/03, o que evidencia que a pretensão fiscal decorre da aplicação retroativa de uma norma complementar que extrapolou sua função de complementação de dispositivo legal;

5. a Instrução Normativa SRF nº 345/03 não poderia determinar ao contribuinte que resgatasse variações monetárias anteriores à sua edição ou mesmo de exercícios anteriores conforme constou nos parágrafos 4º e 5º do seu art. 2º. Assim, se fosse valida a mencionada norma, somente se ela existisse ao tempo em que a contribuinte deve fazer a opção por adotar regime de caixa ou competência, é que o contribuinte poderia avaliar os prós e contras de cada alternativa, não podendo ser surpreendido com obrigações decorrentes dessa opção meses depois de ele ter optado pelo padrão legal (regime de caixa);

6. a não inclusão na base de cálculo do PIS de transferência por cessão a terceiros de saldo credor do ICMS acumulado na exportação é procedimento correto conforme jurisprudência administrativa e judicial;

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

7. ao registrar os créditos sobre as entradas o faz em uma conta contábil do seu ativo, isto significa que tais créditos passam a fazer parte do seu patrimônio no momento em que ocorre a compra dos componentes da mercadoria exportada, assim a fiscalização pretendeu lançar o PIS sobre patrimônio da empresa e não sobre qualquer tipo de receita ou faturamento, pois tais valores não decorrem de uma operação de venda de mercadorias ou prestação de serviços;

8. ao transferir crédito de ICMS em conta-corrente fiscal para um terceiro a contribuinte não está auferindo receita, mas simplesmente promovendo uma cessão de crédito em pagamento de um passivo; e

9. concorda com as glosas referentes a juros passivos de parcelamentos de tributos, perdas com aplicações financeiras e títulos de capitalização.

A DRJ em Santa Maria/RS manifestou-se no sentido de deferir parcialmente a solicitação da contribuinte, reconhecendo a pertinência das alegações da contribuinte acerca do cálculo do crédito do estoque de abertura, no cálculo do crédito presumido.

Cientificada a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razões apresentadas na inicial acrescendo ainda:

1. as soluções de consulta mais especificadamente a proferida pela 8ª RF na qual se baseou a decisão recorrida, não tem efeito vinculante, a não ser para as partes envolvidas, não podendo ser aplicada para os demais contribuintes;

2. de acordo com a decisão recorrida a empresa alterou no ano-base de 2003 a forma de tributar as variações cambiais da data do lançamento contábil de venda até a data dos lançamentos dos avisos de credito, o que estaria incorreto pois estas variações cambiais, apuradas pela contribuinte pelo regime de competência até 31/12/02, já haviam sido computadas no cálculo do PIS;

3. indica como correto o procedimento a ser adotado: calcular as variações cambiais entre 01/01/2003 (mudança do critério contabilização de competência para liquidação) até a data da liquidação. Para apurar estes valores foram utilizados os valores que a empresa tinha a receber de seus clientes no exterior em 01/01/03 e calculadas as variações cambiais até a data dos lançamentos dos avisos de crédito; e

4. repete os argumentos acerca da Instrução Normativa SRF nº 345/03, estendendo-os para a Instrução Normativa SRF nº 247/02, no que tange à impossibilidade de a IN ser retroativa bem como a de extrapolar os limites traçados na lei.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 05 / 08
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

Voto

Conselheira NAYRA BASTOS MANATTA, Relatora

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Durante a sessão foi argüida, de oficio, prejudicial de mérito, não argüida pela recorrente, através da qual questionava-se a possibilidade de a fiscalização, durante realização de diligência para verificar direito creditório pleiteado, exigir crédito tributário por ela considerado devido sem que haja o lançamento de oficio.

Neste caso deve ser observado que não se trata de matéria de ordem pública, da qual o julgador deve conhecer de oficio, mas sim de faculdade do demandante; nem há expressa autorização legal para que desta matéria se conheça de oficio.

Assim sendo, entendo que tal prejudicial não deve ser conhecida por este Colegiado, uma vez que não foi argüida pela contribuinte em seu recurso, nem pode ser suscitada de oficio.

Desta forma rejeito a preliminar de mérito proposta.

Superada esta prejudicial, passemos a analise do mérito.

A primeira questão a ser tratada neste recurso diz respeito à glosa efetuada pela fiscalização por considerar que a transferência de créditos de ICMS para terceiros representa receita que deve ser tributada pelo PIS e pela Cofins não cumulativos.

Nesta questão adoto o entendimento do Conselheiro Jorge Freire esposado no Recurso Voluntário nº 137.860 que a seguir transcrevo:

> *Exsurge do relatado que a matéria posta ao conhecimento deste Colegiado cinge-se à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre a cessão de saldo credor de ICMS oriundo de exportações e se sobre o valor ressarcível daquelas contribuições aplica-se ou não atualização monetária e/ou juros de mora.*
>
> *A origem do saldo credor do ICMS sob análise decorre da norma constitucional que determina a não incidência deste sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior (CF, art. 155, § 2º, X e LC 87/96, art 3º, II). O contribuinte, ao adquirir insumos, se credita daquele imposto (CF, art. 155, I), mas não pode aproveitá-lo no todo uma vez que destina sua produção ao exterior, acumulando, dessa forma, saldo credor. De outro turno, a Lei Complementar 87/97, em seu artigo 25, § 1º, II, permite que os saldos credores acumulados possam ser transferidos a outros contribuintes do mesmo estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.*
>
> *Assim, a questão que se põe é identificarmos se essa transferência do saldo credor do ICMS se reveste da natureza jurídica de receita, pois só assim há falar-se em incidência da COFINS e do PIS. Afigure-se que não se está a discutir a legitimidade (decorrente de exportações efetivas) dos créditos ou sua liquidez e certeza, mas sim sua natureza jurídica.*
>
> *O decisum vergastado entende que "a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a unidade da Federação, o do cedido", concluindo que "o negócio jurídico ora*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 8 / 08
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição ...previstas na legislação.

De outra banda, a recorrente, adentrando na seara contábil, esposa entendimento que não podendo o valor do imposto recuperável (no caso, a cessão do crédito de ICMS) ser contabilizado como custo (referindo-se ao parágrafo único do art. 289 do regulamento do imposto de renda), "*a não inclusão representa redução do custo real de aquisição de mercadorias ou matérias primas que se transforma, contabilmente, em um direito recuperável, cuja realização, seja para compensar débitos próprios do mesmo tributo ou através de transferências a filiais ou a terceiros para quitar débitos do mesmo tributo (ICMS), deve ser considerada como decorrente de uma recuperação da parcela não incluída no custo das mercadorias ou insumos adquiridos*".

A natureza do crédito cedido é importante para o deslinde da lide. Na origem, o crédito do ICMS é um incentivo fiscal concedido pelo legislador constituinte e complementar no sentido de não incluí-lo no preço da mercadoria exportada, desonerando-o em relação às compras de insumos utilizados em produtos efetivamente exportados, como forma de incentivar às vendas da produção nacional ao exterior. Ou seja, o legislador, afrontando a sistemática da não-cumulatividade, permite a utilização de um crédito mesmo que não haja débito a ser compensado, uma vez que a saída para o exterior é imune, não havendo o que compensar.

Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras. Ao menos na legislação do ICMS no RS, sucessivamente, o saldo credor, poderá ser transferido para outro estabelecimento seu dentro do Estado do Rio Grande do Sul ou para outro contribuinte, dentro do Estado. Também, sendo impossível seu aproveitamento nas formas anteriores, poderá ser utilizado para pagar aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como máquinas e equipamentos. E, por fim, transferi-lo para terceiros, contribuintes de ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, para que os adquirentes do crédito o utilizem para extinguir, pela forma de compensação seus débitos do tributo.

Esse crédito não se reveste da natureza de receita. Até porque não se pode cindi-lo para concluir que uma forma de aproveitamento gera acréscimo patrimonial e outra não. Se o crédito fosse transferido a uma filial da mesma empresa poderíamos falar em acréscimo patrimonial? Ou só há falar-se em acréscimo patrimonial quando há cessão do crédito a terceiro? A sua natureza é uma só, incindível.

Em face de tal, entendo que não se pode fazer uma leitura linear de que, aos olhos da norma impositiva, todo ingresso que represente acréscimo patrimonial ocorrido nas contas de receita da empresa constitui-se em base de cálculo da Cofins. Até porque, desta forma, estaríamos pautando a natureza jurídica dos aportes financeiros em função de sua escrituração contábil, e aí adentraríamos no caminho da imprecisão, quando estaríamos a discutir se o valor do crédito deveria ser escriturado como receita patrimonial ou como conta redutora do custo dos produtos exportados que deram à luz ao valor incentivado.

A Lei nº 9.71/98, ao alargar sua incidência sobre "receitas auferidas" pelo sujeito passivo, tornou impreciso o delineamento do núcleo material da hipótese de incidência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 8 / 05
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

Justamente por isso, entendo que o rol das exclusões da base de cálculo listados no inciso I do § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, não é *numerus clausus*.

O que não se pode conceber é que a norma crie formas de aproveitamento de crédito oriundo da exportação de mercadorias, imunes de qualquer tributação, e, ao mesmo tempo, tribute o valor aportado por meio desse crédito somente quando ele for cedido a terceiros.

Nesse sentido, decisão do TRF4 quando julgamento do Mandado de Segurança nº 2005.71.08.001336-5/RS[1], que restou ementado nos seguintes termos:

> *TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO*
>
> *DE ICMS. IMUNIDADE. BITRIBUTAÇÃO.*
>
> *O posicionamento adotado pelo Fisco ofende a regra constitucional de imunidade. 2. O ICMS de que trata a Fazenda já serviu de base de cálculo para apuração do PIS e COFINS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário.*

De igual sorte, posição perfilhada, quanto à conclusão que aqui se chegou, pela 1ª Câmara deste Conselho, à unanimidade, quando do julgamento do Recurso nº 130.419, julgado em 24.01.2007.

Mas, ainda que de receita se tratasse o referido crédito de ICMS, estreme de dúvida, seria receita cuja causa ensejadora foi a exportação, e, portanto, essa seria sua natureza.

Ora, há todo um arcabouço legal dando lastro jurídico à motivação econômica que visa incentivar a exportação dos produtos nacionais. Por isso, em uma de suas formas, desonera de tributação a receita dela decorrente. Assim, mesmo se considerássemos, por amor ao debate, o valor do crédito cedido como receita para os fins da lei impositiva da Cofins e do PIS, ele seria isento dessas contriuições, eis que é receita decorrente de exportação. A recorrente teve direito ao benefício do crédito do ICMS porque adquiriu insumos no mercado interno para fabricar os produtos destinados à exportação. Se toda sua produção fosse vendida ao mercado interno, não haveria direito ao mesmo.

Sem embargo, o crédito decorre das exportações efetivadas, direta ou indiretamente, sendo, portanto, espécie de receita decorrente da exportação. A exportação é a causa imediata ensejadora do direito subjetivo às diversas formas de utilização dos créditos pagos quando da compra dos insumos adquiridos que deram margem à saída imune.

Outro não é o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, exarado no Parecer Normativo CST nº 71/72, ao afirmar que o ressarcimento de créditos outorgados por benefícios à exportação tem natureza de receita de exportação, como se constata pela sua transcrição infra:

> *9. Quanto à modalidade de utilização do crédito referida na alínea 'd' – o ressarcimento em espécie – ocioso seria expender-se qualquer*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 07
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

[1] Relator Des. Dirceu de Almeida Soares, julgado em 20.06.2006, 2ª Turma.

argumentação no sentido de classificá-la como receita, já que com esta se identifica na sua forma mais típica.

10. Assim, demonstrado que está a natureza de 'receita', inerente aos incentivos fiscais, dúvida nenhuma subsiste quanto a qualificação dos mesmos como receita de exportação, visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global."

Também, no mesmo rumo, dispõe o Parecer Normativo CST n. 45/76:

(...) a utilização dos créditos decorrentes de estímulo fiscal deve ser considerada como receita operacional, nos termos do art. 155 do Decreto n. 76.186/75 (RIR/75) e qualificada como 'receita de exportação'.(sublinhei)

Desta forma, a qualificação do crédito presumido de IPI, a título de ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, se receita fosse, seria receita de exportação e, portanto, estaria ao abrigo das normas de isenção e imunidade, as quais examino.

Por derradeiro, por amor à argumentação, além de isentas, as receitas decorrentes de exportação, a exemplo do crédito de ICMS, a partir de 12/12/2001, são imunes. É o que dispõe o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela mencionada EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que possui a presente redação:

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.

§ 1º omissis.

§ 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; (grifei)

(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 05
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

Despiciendo salientar que a Constituição Federal deixa claro que as contribuições para a seguridade social, das quais a Cofins e o PIS/Pasep fazem parte, são espécies das contribuições sociais previstas no artigo 149, da Carta Magna, conforme entendimento já consagrado pelo Pleno do STF, em decisão unânime, no Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, da lavra do Ministro Carlos Mário Velloso."

Desta forma, conclui-se que sobre as transferências de créditos do ICMS decorrente de exportação, para terceiros não incide a Cofins.

No que diz respeito às variações cambiais é de se observar que a questão tratada aqui resume-se à tributação destas variações pelo regime de competência ou de caixa.

Para o deslinde destas questões é preciso, antes de qualquer coisa, conceituar o que seria considerado como receita para efeito da base de cálculo das contribuições sociais, conforme definido na Lei nº 9.718/98.

Anteriormente à Lei nº 9.718/98 o conceito de receita utilizado na base de cálculo do PIS e da Cofins era o coincidente com o conceito de faturamento, ou seja, limitava-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, as demais receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, §2º.

> *Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS. devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*
>
> *Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.*
>
> *§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (grifo nosso).*
>
> *§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*
>
> *I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sabre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;*
>
> *II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*
>
> *III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;*
>
> *IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei nº 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

> *Art. 279. 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 os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.*

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade, por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV – "Receitas e Despesas/Resultado", é que "*receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos*[2]*, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes de diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido*".

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) conceituaram o que seria aceito como receitas:

> *Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...*
>
> *As receitas são o fluído vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro.*
>
> *(...)*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 8 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

[2] A leitura desse pronunciamento permite concluir que os acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receitas, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimos tomados ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receitas, porque não altera o patrimônio líquido.

> *Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo – a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período.*

Estes autores reconhecem que outros ingressos que não só os decorrentes do faturamento também seriam conceituáveis como receita:

> *Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riquezas decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receitas. Dai resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento numero 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos, ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que embora o "fluxo de concretização" fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita . . .*

Com efeito, os autores ao sintetizarem a conceituação do que seja receita ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, receita é vista como produto da empresa (faturamento); na segunda, consistiria no produto da empresa transferido a seus clientes; na terceira, corresponde à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e na ultima, a recita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos o passivo, sendo o diferencial entre os dois grupos – ativos e passivos, exatamente o que se denomina de "patrimônio liquido". Este patrimônio é aumentado pela receita, seja a decorrente do faturamento ou de outros ingressos, e diminuído pelos custos e/ou despesas.

Para Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema de resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do RV 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

> *Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
10 / 08 / 07
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insignes autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas.

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo, gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

Mesmo se considerarmos o conceito de receita na teoria econômica, verifica-se que esta representa o "acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente esta realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente liquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real", segundo Belsunce in "El concepto de redito em la doctrina y em el derecho tributário".

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso financeiro que entre na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

A Lei nº 9.718/98 no seu art. 2º estabeleceu como base de cálculo do PIS a receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Depreende-se daí que as variações monetárias ativas decorrentes da taxa de câmbio, constituindo-se receita da pessoa jurídica, sofrem a incidência do PIS, desde a edição da Lei nº 9.718/98, e não apenas a partir da Instrução Normativa SRF nº 345/2003 como alegou a contribuinte.

Verifica-se, ainda, que no caso das variações monetárias de direitos e obrigações do contribuinte o art. 9º da Lei nº 9.718/98 não deixa antever qualquer possibilidade de que as variações monetárias passivas sejam consideradas despesas financeiras e que os ganhos sejam compensados com as perdas tributando-se apenas o ganho liquido das variações cambiais. Os ingressos positivos hão de ser tributados, ainda que haja perdas no mesmo período.

Os ganhos a serem tributados podem ser originados tanto de direitos de crédito como de obrigações do contribuinte. A cada vez que ocorrer variação cambial ativa esta será tributada pelo PIS e pela Cofins. Veja-se que no caso de contas que representem direitos as variações monetárias e cambiais ativas ocorrerão quando houver atualização a ganho do contribuinte, ou seja, quando houver ganho em função dos índices aplicáveis de correção da dividas, ou quando a moeda nacional for desvalorizada em relação à estrangeira. Nas contas de obrigações estas variações cambiais ativas surgem quando ocorre uma valorização da moeda nacional em relação às estrangeiras ou quando os índices aplicados resultam em ganho. Em ambos os casos estas variações cambiais configuram-se receita bruta e devem ser tributadas pelo PIS. Esta sistemática foi obrigatória até 1999, com a edição da Medida Provisória nº 1.858/99.

É preciso observar que os arts. 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858, 1999, e Medida Provisória nº 2.158, 2001, prevêem que a partir de janeiro de 2000 as variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações da contribuinte, em função da taxa de cambio, deveriam ser reconhecidas quando da liquidação da correspondente operação, e no seu parágrafo primeiro, ressalva a opção da pessoa jurídica de efetuar o reconhecimento de tais variações segundo o regime de competência.

> *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.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 2009
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

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

Verifica-se portanto, que as a partir de 01/01/2000 as variações cambiais deveriam ser tributadas pelo regime de caixa, a não ser que, por opção, a contribuinte preferisse tributá-las pelo regime de competência. Neste caso, a opção seria valida para todo o ano-calendário. Este texto já estava na Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, no seu art. 30 não sendo, portanto, nenhuma inovação da Instrução Normativa SRF nº 345/03 ou Instrução Normativa SRF nº 247/2002.

No que tange à Instrução Normativa SRF nº 247/02 é de se verificar que o que esta fez no seu art. 13, mais especificamente, nos §§ 3º, 4º e 5º, foi explicitar de forma mais clara o texto da lei, determinando a forma de se apurar as variações cambiais na mudança de opção do regime adotado (competência para caixa).

Não consigo vislumbrar onde houve a extrapolação de poder regulamentar alegado pela contribuinte, nem a aplicação retroativa de qualquer norma. A tributação das variações cambiais para o PIS sempre foi devida, sendo que até 2000 era obrigatoriamente feita pelo regime de competência; a partir desta data passou a ser, a priori na data da liquidação da operação (regime caixa), mas podendo ser mantido, por opção do contribuinte, o regime de competência, ou seja, a tributação sempre foi obrigatória desde o advento da Lei nº 9.718/98. A permissão para se efetuar a opção: caixa ou competência restava dada desde 2000. Assim não consigo visualizar onde a IN extrapolou ou exigiu aquilo que já não estivesse determinado no texto da lei.

Alias, ao meu sentir, sequer era preciso qualquer instrução normativa para deixar claro que no caso de mudança do regime de competência para o de caixa as contribuições devidas até 31 de dezembro do ano anterior seriam calculadas pelo regime de competência e, a partir de 01 de janeiro do ano da opção pelo regime de caixa as contribuições seriam calculadas desde o inicio do ano calendário (01/01) até a data da liquidação de cada contrato, já que o texto da lei diz que a opção é por ano calendário.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509

A contribuinte em 2003 alterou a opção do regime de competência para o de caixa. Todavia não incluiu as receitas das variações cambiais na base de cálculo do PIS. Vale ressaltar que a opção pelo regime de caixa não implica que as receitas decorrentes das variações cambiais não sejam tributadas. Ocorre sim, uma postergação do pagamento do tributo em relação ao regime de competência, mas não a exclusão da tributação. Alias, como bem ressaltou a fiscalização, esta exclusão de tributação só se daria no caso de a contribuinte não liquidar os contratos, o que não ocorreu.

Assim sendo correto o procedimento da fiscalização que calculou as variações cambiais da seguinte forma:

1) Contratos Adiantamento de Crédito (ACC): variação cambial deve ser calculada comparando-se o valor em reais necessários à quitação da divida com o valor contratado em reais. No caso de contratos iniciados antes de 01/01/2003 levou-se em consideração não o valor do contrato inicial, pois sobre este já incidiram variações cambiais tributadas pelo regime de competência nos anos anteriores, mas sim o valor o valor contábil do contrato em 01/01/2003 (já com as variações cambiais até esta data);

2) Variações cambiais para contas do Ativo: calculou as variações cambiais até 01/01/2003 atualizando os valores a receber em reais de acordo com estas variações cambiais (já tributadas nos anos anteriores) e, a partir daí, calculou a variação cambial até a data dos lançamentos dos avisos de credito.

Ou seja, o procedimento da fiscalização encontra amparo na lei que determinava que a opção era por ano-calendário, e nas Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 345/03, que explicitavam a forma de se fazer o cálculo das variações cambiais no ano em que houve mudança do regime de competência para o de caixa.

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer que nas operações de transferência de crédito de ICMS decorrente de exportação, para terceiros, não incide tributação da Cofins.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008.

NAYRA BASTOS MANATTA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 09
Elaine Alice Andrade Lima
Mat. Siape 95509