MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 03 / 06
VISTO



**Processo nº : 13502.000228/2003-41**
**Recurso nº : 128.502**
**Acórdão nº : 204-00.222**

**Recorrente : GRIFFIN BRASIL LTDA.**
**Recorrida : DRJ em Salvador - BA**

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21 / 07 / 05
VISTO

PIS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS.

As contrapartidas das variações da moeda nacional em relação às moedas estrangeiras devem ser registradas contabilmente pelo regime de competência, obrigatoriamente no ano de 1999, e compor a base de cálculo da contribuição ao PIS, na forma dos arts. 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718/98. Tais variações se identificam, por expressa disposição legal, às receitas financeiras, não estando albergadas pela isenção conferida às receitas de exportação.

A partir do ano de 2000, a aplicação do regime de caixa está condicionada à opção por este regime para o IRPJ, a CSLL e a COFINS.

Inexiste regime contábil ou disposição legal que permita o cômputo da receita no momento do vencimento da obrigação.

**Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **GRIFFIN BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2005.

Henrique Pinheiro Torres
**Presidente**

Júlio César Alves Ramos
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.
Imp/fclb

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21 / 07 / 05
VISTO



**Processo nº : 13502.000228/2003-41**
**Recurso nº : 128.502**
**Acórdão nº : 204-00.222**

**Recorrente : GRIFFIN BRASIL LTDA.**

# RELATÓRIO

Por bem descrever o processo, adoto o relatório da DRJ Salvador a seguir transcrito.

*"Trata-se de Auto de Infração, fls. 11/12, lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, relativa aos períodos de apuração de março, abril, setembro, novembro e dezembro de 1999, e janeiro de 2000 a agosto de 2002.*

*2. O enquadramento legal do lançamento inclui: art. 77, inciso III do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 3º alínea "b" da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970; art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142, de 15 de julho de 1982; arts. 2º. e 3º. da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e reedições; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

*3. O autuante informa que a contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 199.33.00.013175-1 objetivando recolher a contribuição para o PIS sem as alterações introduzidas pela Lei nº 9.718, de 1998, tendo obtido sentença favorável ao seu pleito.*

*4. Posteriormente, a Quarta Turma da Terceira Sessão do Tribunal Regional Federal – TRF da 1ª Região deu provimento (fls. 40/50) ao recurso nº 2000.01.00.057547-5 interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Em 09/07/2002, houve o trânsito em julgado do acórdão, e em 06/08/2002, a baixa definitiva do processo.*

*5. Segundo o autuante, foi constatado recolhimento a menor do PIS, apurado a partir do confronto entre os valores escriturados nos livros contábeis da empresa (fls. 51/246) e os valores declarados/pagos, conforme demonstrativos de fls. 24/25.*

*6. Acrescenta, ainda, que, em resposta à intimação da SRF, a autuada informou ter adotado o regime de competência para o imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido. Porém, não consta das DIPJ dos anos-calendário de 2000 e 2001 qualquer ajuste das respectivas bases de cálculo relativo às variações monetárias, concluindo, portanto, que a contribuinte adotou o regime de competência para todos os tributos.*

*7. Ao presente processo foram anexados demonstrativos das bases de cálculo do PIS (fls. 26/27), das receitas financeiras (fls. 28/29), das variações monetárias ativas (fls. 30/31) e das variações monetárias passivas com valores credores (fls. 32/33). Às fls. 247/250 e 253/257, foram anexadas fotocópias das DCTF, e às fls. 258/281, das DIPJ.*

*8. A contribuinte foi cientificada do lançamento em 25/02/2003 (fl. 10) e apresenta, em 25/03/2003, a impugnação de fls. 284/302, alegando em sua defesa, em síntese:*

- *Não é verídica a afirmação do autuante quanto ao julgamento definitivo do Mandado de Segurança nº 199.33.00.013175-1, objeto da Apelação nº 2000.01.00.057547-5, pois foi ajuizada a Ação Rescisória nº 2002.01.00.044940-2 perante a Presidência do Egrégio TRF da 1ª Região, com boas chances de vitória;*

- *As alterações introduzidas na sistemática de cálculo do PIS pela Lei nº 9.718, de 1998, são inconstitucionais, transcrevendo doutrina e jurisprudência que corroborariam suas alegações;*
- *A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, em seu artigo 1º, estabeleceu que as contribuições sociais a que alude o artigo 149 da Constituição Federal não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, e assim a contribuição para o PIS não incide sobre as variações cambiais;*
- *Tendo em vista a amplitude da imunidade constitucional conferida às receitas "decorrentes de exportação", as variações cambiais destes direitos de crédito também estariam abrangidas na definição contida na norma, haja vista a afinidade estrutural entre as receitas de exportação e as variações cambiais por ela geradas para fins de aplicação de tal norma imunizante;*
- *Os ajustes contábeis efetuados nas obrigações indexadas à moeda estrangeira, decorrentes de momentânea valorização do real frente a uma moeda estrangeira, não deveriam ser tributados nem pelo PIS nem pela COFINS, tendo em vista que nem todo registro de crédito contábil no resultado representa, para fins tributários, ingresso de nova receita;*
- *Conseqüentemente, a contribuinte não deve sofrer tributação sobre um crédito que não representa uma receita efetiva, mas sim um mero estorno de registro de variação cambial efetuado anteriormente;*
- *Não houve o recolhimento do PIS também em virtude de a autuada adotar o regime de caixa para apuração e verificação de tal efeito, não havendo créditos ou obrigações que pudessem, naquele momento, ser objeto de tributação pelas referidas contribuições;*
- *Ao final, requer a improcedência do lançamento ou que se retire do âmbito da autuação as receitas decorrentes de exportação englobando as variações cambiais, ou, no mínimo, que se converta o julgamento em diligência para determinar a suspensão do processo administrativo até a decisão final da Justiça.*

A decisão de primeira instância deixou de conhecer da impugnação no tocante à matéria de natureza constitucional, bem como àquela submetida à apreciação do Poder Judiciário e declarou procedente o lançamento no que respeita à inclusão da variação cambial na base de cálculo da contribuição para o PIS, na forma da ementa a seguir transcrita.

*Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/04/1999, 30/09/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002*

*Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A Secretaria da Receita Federal, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.*

*CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL*

*Tratando-se de matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, não se conhece da impugnação administrativa, quanto ao mérito, por ter o mesmo objeto da ação judicial, em respeito ao princípio da unicidade de jurisdição contemplado na Carta Política, cabendo, entretanto, análise relativamente às matérias não submetidas à apreciação do Poder Judiciário.*

*VARIAÇÃO CAMBIAL. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.*

*As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo do PIS, e, se tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.*

*PIS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. ISENÇÃO*

*A isenção das receitas de exportação do pagamento do PIS não alcança as correspondentes variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo daquela contribuição.*

*Lançamento Procedente.*

A empresa foi cientificada da decisão em 21 de outubro de 2004.

Irresignada, interpôs, em 18/11/2004, o recurso de fls. 372/380, em que acata a decisão no que pertine ao não conhecimento das matérias opostas ao Poder Judiciário e repete os argumentos quanto à inclusão das variações cambiais na base de cálculo do PIS.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Como relatado, o recurso trata da alteração promovida pela Lei nº 9.718/98 na sistemática de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, incluindo em sua base de cálculo as variações monetárias ativas decorrentes de alteração no valor da moeda estrangeira. Essa alteração está consubstanciada nos arts. 2º, 3º e 9º da mencionada lei.

Os argumentos apresentados pela recorrente podem ser sistematizados em três grupos, dos quais nos ocuparemos, a seguir:

1. que as variações indicadas, também denominadas variações cambiais ativas, não são receita no sentido técnico da expressão, de modo que mesmo se admitindo que todas as receitas devam compor aquela base de cálculo nelas não estariam incluídas as variações cambiais;

2. caso ainda assim não se concluísse, apenas no momento do efetivo recebimento dos valores correspondentes é que se poderia tributar as variações;

3.inaplicabilidade do regime de competência ao PIS e COFINS; e

4. as variações cambiais estão abrigadas pela imunidade (*sic*) conferida às "receitas de exportação".

Passemos ao exame de cada grupo de argumentos:

1. Para o enfrentamento do tema, faz-se necessária uma breve digressão pelo campo da contabilidade.

Como sabido, trata este ramo do conhecimento do registro sistemático do patrimônio de uma entidade e de suas variações ao longo do tempo. Tem como objetivos a adequada informação gerencial e o conseqüente controle da evolução patrimonial das entidades, sejam elas de intuito lucrativo ou não.

As variações patrimoniais a serem registradas pela contabilidade podem ser de natureza qualitativa ou quantitativa. As primeiras são as que meramente indicam permutas entre os elementos componentes do ativo entre si, do passivo entre si, ou do ativo e passivo simultaneamente mas com compensação plena; desse modo, sua característica essencial é a não modificação do valor do patrimônio líquido da entidade. Contrariamente, as variações patrimoniais quantitativas expressam exatamente mutações na situação líquida da entidade, seja pelo aumento (diminuição) do ativo sem correspondente aumento (diminuição) de mesmo valor no passivo seja por aumento (diminuição) deste sem aumento (diminuição) igual naquele ou compensação interna em cada grupo. São estas últimas que nos interessam.

Desde o século XV, quando foi inventado, tornou-se universal o uso do método de registro dos fatos administrativos conhecido como das partidas dobradas, o qual pode ser enunciado da forma mais simples como: a cada lançamento a débito de uma conta deve corresponder um lançamento a crédito de mesmo valor em outra(s) conta(s). Aplicado ao registro das variações patrimoniais quantitativas, tal método implica o lançamento a crédito de alguma conta sempre que houver algum aumento no ativo ou diminuição no passivo (lançamento a débito). Não havendo conta no próprio ativo nem no passivo para suportar tal lançamento a crédito, o mesmo deveria ser efetuado no próprio patrimônio líquido. Essa prática, porém, logo se revelou inadequada, dada a grande quantidade de operações a ser registrada numa entidade de natureza comercial ou de prestação de serviços, as quais poderiam se compensar mutuamente. Passou então a ser adotada a prática de registrar no patrimônio líquido apenas o resultado de diversas operações realizadas ao longo de um período estabelecido, normalmente um ano, que passou a ser conhecido como exercício social da entidade. Essa prática, por seu turno, deu origem às contas de resultado: receitas para registrar a contrapartida, a crédito, de aumentos no ativo ou diminuição no passivo; e despesas, no caso de aumento no passivo ou diminuição no ativo.

A adoção de exercícios sociais levantou em seguida a questão do momento adequado para o reconhecimento das receitas e despesas. Firmou-se, então, o princípio da competência, segundo o qual tais receitas deveriam ser atribuídas ao exercício social em que estivessem ganhas e as despesas àquele em que incorridas, independentemente de sua efetiva transformação em moeda pelos recebimentos ou pagamentos. Interessa-nos aqui especialmente a questão do reconhecimento das receitas. Para sua determinação tem prevalecido o exame de três condicionantes: a) o esforço para sua obtenção já esteja concluído; b) o seu valor em moeda já seja plenamente conhecido ou estimável; e c) já se conheçam todos os custos relacionados a sua obtenção.

Para finalizar a digressão, vale o registro de que todo o entendimento acima encontra-se devidamente normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão legalmente habilitado a definir os procedimentos técnicos na área contábil. Vejam-se as Resoluções CFC nºs 750, de 29 de dezembro de 1993, 774, de 18.01.1995, bem como a Nota Técnica NBT no. 10, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001. Todas elas expressam o entendimento de que nem há a necessidade de contraprestação pelo recebedor da receita; basta que haja o acréscimo patrimonial na forma definida acima. No mesmo sentido, têm regulado a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), bem como o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBRACON).

Aplicados os conhecimentos acima à questão que nos interessa, qual seja, se as variações monetárias ou cambiais ativas têm ou não a natureza de receitas, podendo ser como estas tratadas, vemos que nenhuma contradição há com os princípios contábeis estabelecidos. De fato, trata-se do registro da contrapartida, a crédito, do aumento de itens do ativo ou da diminuição de itens do passivo, decorrente, aqui, da perda de valor da moeda estrangeira, na qual se detém o direito ou a obrigação, frente à moeda nacional, em que, obrigatoriamente, devem ser registrados os valores patrimoniais. Embora possam não ser chamadas de receitas, preenchem a mesma função.

Do ponto de vista legal, também, não nos parece haver qualquer objeção a ser feita. Assim, a legislação comercial (Lei nº 6.404/76) já determina a obrigatoriedade do respeito

aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre os quais, figura com destaque, o do denominador comum monetário:

> *As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda de poder aquisitivo da data do último balanço patrimonial..."* [1] *(sublinhei)*
>
> *e o do reconhecimento da receita:*
>
> *"A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora*[2]*. (sublinhei)*

A mesma lei determina a adoção, como regra, do regime de competência no reconhecimento das receitas e despesas por ocasião da apuração do resultado (Lei nº 6.404/76, art. 177). Como é de conhecimento geral, este comando legal não foi alterado pela Lei nº 10.303/2001 que acrescentou artigos e modificou a redação de outros dispositivos da Lei nº 6.404/76.

Deflui, logicamente, desses princípios a necessidade de registrar o valor das vendas a prazo, desde que os produtos ou serviços correspondentes já tenham sido entregues ou colocados à disposição do cliente, e mesmo que os valores não tenham ainda sido saldados. Do mesmo modo, a necessidade de corrigir tal valor entre a data da venda ou prestação do serviço e a do balanço patrimonial, de modo que aquele valor seja expresso em moeda nacional da data da demonstração a ser elaborada. Não importa ao caso que este valor possa ser futuramente alterado; importa que na data da elaboração da demonstração contábil é ele que corresponde, em moeda nacional, ao direito de crédito reconhecido no Ativo ou à obrigação registrada no Passivo.

De forma similar tem agido o legislador fiscal. Veja-se, a propósito, o art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77, *verbis*:

> ***Art. 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. (negritei)***
>
> *Ainda mais explicitamente, o mesmo Decreto-Lei nº 1.598/77, em seu art. 18, determina a obrigação de incluir no lucro operacional as variações monetárias em função da taxa de câmbio:*
>
> *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*

---

[1] IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., GELBKE, E. R.. *Manual De Contabilidade Das Sociedades Por Ações*.. São Paulo: Atas, 1990.
[2] Id.. Ibidem.

A leitura integrada dos dispositivos leva à inexorável conclusão de que se a empresa opta ou é obrigada (caso da autuada) à apuração do lucro real deve apurar tais variações monetárias e incluí-las no lucro operacional.

Por outro lado, a Lei nº 9.718/98, em seu art. 9º, determinou a equiparação das variações cambiais ativas a receitas financeiras para efeito de tributação pelo PIS. Veja-se:

> 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.*

Na medida em que as receitas financeiras estão na base de cálculo, por força do disposto nos arts. 2º e 3º, é de se concluir que as variações cambiais ativas também o estão.

Logo, não há qualquer dúvida de que, mesmo sendo, como são, meros registros contábeis, por natureza mesma transitórios, devem ser incluídos na base de cálculo do PIS a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.718.

Refoge à competência deste conselho o exame de se, por força de dispositivos constitucionais, a Lei nº 9.718/98 poderia efetuar a equiparação que efetuou. Para isso somente o Poder Judiciário tem competência. Não vemos, entretanto, por tudo quanto já apontado, qualquer ofensa aos princípios contábeis.

Aqui, vale mencionar que o princípio da prudência ou conservadorismo que alguns pretendem aplicar ao caso das variações cambiais, não tem aplicação à situação abordada. Isto porque, tal princípio determina que se avaliem os itens do ativo pelo menor valor sempre que, no momento da elaboração da demonstração, haja dúvida quanto ao correto valor a considerar, ou haja mais de uma possibilidade de avaliação. Ora, na presente situação, como já se disse, o valor, no momento da elaboração da demonstração, é perfeitamente determinado, não cabendo igualmente dúvida de que o valor em moeda estrangeira é já de direito crédito da empresa. Logo, há de ser reconhecido em moeda nacional na exata medida determinada pelo valor daquela moeda na data de elaboração da demonstração.

2) O momento de reconhecimento das receitas foi, durante muito tempo, motivo de discussão por parte da ciência contábil. No entanto, como indicado brevemente na digressão supra, hoje não mais carece de dúvida que, como regra, é de se atender ao regime de competência. Por este, toda variação patrimonial deve ser adequadamente reconhecida nas demonstrações financeiras elaboradas. Logo, a variação cambial, espelhando uma variação patrimonial, tem de estar registrada na contabilidade na data da elaboração das demonstrações. E isto porque, neste momento, já se cumprem os três requisitos para o reconhecimento de receitas mencionados na digressão acima. Note-se que, embora sujeito a mudanças no futuro, o seu valor, naquela data, já é perfeitamente calculável.

O outro regime de apuração é o regime de caixa, segundo o qual reconhecer-se-iam as receitas apenas no momento de sua efetiva realização em dinheiro. Seguindo a norma contábil, a aplicação fiscal desse regime de caixa sempre constituiu exceções expressamente previstas na legislação. Não é diferente o caso de que nos ocupamos.

Com efeito, a partir de janeiro de 2000, o legislador fiscal inverteu a regra no tocante às variações cambiais: estas passaram a ser incluídas na base de cálculo do PIS, como regra, segundo o regime de caixa. Facultou, entretanto, o legislador, o reconhecimento segundo o regime de competência, desde que houvesse uniformidade de tratamento entre todos os tributos diretamente relacionados a ela, ou seja, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. Tendo a empresa feito uso dessa faculdade nos anos de 2000 e 2001, como bem apontado no auto de infração e na decisão de primeira instância, é de se exigir a contribuição sobre as variações cambiais ativas verificadas em todo o período constante da autuação.

Não existe, na ciência contábil, um terceiro regime segundo o qual as variações monetárias só poderiam ser tributadas quando do vencimento do direito ou obrigação, por somente aí se tornarem "certas". Tal critério, baseado em doutrina de duvidoso valor, além de não ser previsto na boa técnica contábil, carece de toda lógica. De fato, numa transação com moeda estrangeira, o único valor certo é aquele nela expresso, objeto do contrato entre as partes. O valor em moeda nacional dependerá sempre da taxa cambial. O exportador não tem como saber quantos reais receberá pela venda até que haja o efetivo pagamento e sua conversão em moeda nacional junto à Autoridade Monetária. No momento do vencimento o que se torna exigível é aquele valor em moeda estrangeira. Essa exigibilidade não é, de modo algum, garantia de recebimento e, se este não ocorre, o crédito poderá ainda tomar um novo valor, inclusive menor, por força de eventual variação na taxa de câmbio. No caso de uma venda a prazo no mercado interno não é diferente (lembrem-se a propósito os acordos entre credor e devedor que muitas vezes importam renúncia ao recebimento de uma parte do crédito já reconhecido contabilmente).

Por fim, é a norma fiscal que estabelece o momento da tributação. Normalmente, tem-no feito com obediência da boa técnica contábil. É precisamente o que ocorre no caso de que nos ocupamos.

3) Também aqui a discussão se resume à constitucionalidade da exigência feita pela MP 1.858/99 de uniformidade na opção pelo regime de competência, matéria que extrapola a competência deste conselho.

4) É cediço que as normas concessivas de isenção, a teor do art. 111, II do CTN, interpretam-se literalmente. Não é por outro motivo que sempre que o legislador tem pretendido estender o conceito de receitas de exportação além das vendas de mercadorias ou serviços ao exterior tem explicitado tal entendimento. Assim, por exemplo, nas vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, ou em lojas francas ou para a Zona Franca de Manaus. Fiquemos, pois, na literalidade.

Ora, o art. 9º da Lei nº 9.718/98 limita-se a equiparar as variações cambiais a receitas financeiras, enquanto o art. 3º da mesma lei inclui estas últimas na base de cálculo da COFINS. Se a intenção do legislador fosse equiparar as variações cambiais a receitas de exportação, assim teria expressamente se manifestado. Ao contrário, com a equiparação

efetivamente promovida o que pretendeu foi determinar a indubitável tributação das variações cambiais junto às demais receitas financeiras.

Por seu turno, o art. 14 da MP 1.858-6/99, reeditado pela MP 2.158-35/99, isenta as receitas **de exportação de mercadorias para o exterior.** Não é por outro motivo que sempre que o legislador tem pretendido estender o conceito de receitas de exportação além das vendas de mercadorias ou serviços ao exterior tem explicitado tal entendimento. Assim, por exemplo, nas vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, ou em lojas francas ou para a Zona Franca de Manaus. Fiquemos, pois, na literalidade.

Ora, o art. 9º da Lei nº 9.718/98 limita-se a equiparar as variações cambiais a receitas financeiras, enquanto o art. 3º da mesma lei inclui estas últimas na base de cálculo do PIS. Se a intenção do legislador fosse equiparar as variações cambiais a receitas de exportação, assim teria expressamente se manifestado. Ao contrário, com a equiparação efetivamente promovida o que pretendeu foi determinar a indubitável tributação das variações cambiais junto às demais receitas financeiras.

Por seu turno, o art. 14 da MP 1.858/99 isenta as receitas **de exportação de mercadorias para o exterior.** Cabe aduzir que a classificação contábil das receitas toma como critério o seu fato gerador. Assim, a receita de vendas tem como geratriz a operação de venda. A receita de exportação de mercadorias para o exterior, a exportação. Corresponde, desse modo, ao preço cobrado pelo produto, acrescido das despesas necessárias a sua entrega ao comprador no local contratado (cláusula CIF ou FOB). Essa regra decorre simplesmente do princípio contábil do reconhecimento das receitas já apontado acima. É aplicando esse princípio que a Portaria MF 356/88, corretamente mencionada na decisão de primeira instância, determina que o valor em moeda estrangeira correspondente à exportação seja convertido em moeda nacional na data do efetivo embarque das mercadorias para o exterior, para efeito de determinar o valor da **receita de exportação. É que nessa data consuma-se o fato gerador da receita: a exportação.**

A partir daí, qualquer "receita" que surge tem como fato gerador a variação do valor da moeda estrangeira. Não é mais atribuível à operação de venda, já concluída e devidamente mensurada, com base no regime de competência. Não pode, pois, com a receita de exportação se identificar. Para corroborar essa conclusão basta que se atente para o fato de que haverá variação cambial sobre qualquer valor (direito ou obrigação) expresso em moeda estrangeira, provenha ele de vendas ao exterior ou de qualquer outra operação, **desde que o valor da moeda contratada sofra variação.** De outro modo, só aplicando o regime de caixa.

Por todo o relatado, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2005.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS