



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10680.002932/2007-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1802-001.338 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 08 de agosto de 2012
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS
Recorrente VACCINAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA.
VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.

Apurada em procedimento de fiscalização a falta de contabilização da receita financeira decorrente de variação cambial ativa, impõe-se o lançamento de ofício da diferença levantada, caracterizada como omissão de receita, com respectiva multa de ofício e juros de mora.

COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.

Nos termos do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em decorrência, descabe a tributação das receitas financeiras - variações cambiais ativas incluídas na base de cálculo da Cofins por força do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, PIS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, os lançamentos decorrentes seguem a sorte do lançamento principal, se não houver razão para decidir diversamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa, Marco Antônio Nunes Castilho e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 838/853 contra decisão da 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte (fls. 810/822) que manteve, em parte, o crédito tributário quanto aos autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), ano-calendário 2003.

Quanto aos fatos, consta do autos de infração do IRPJ e reflexos do ano-calendário 2003 (fls. 05/25), lavrados em 17/03/2007, a imputação da infração Omissão de Receitas Financeiras no valor de R\$ 428.841,58, *in verbis*:

(...)

*001 - OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.
VARIAÇÕES CAMBIAIS*

Insuficiência de receita financeira, caracterizada pela falta de contabilização e declaração de variação cambial, conforme Termo de Verificação Fiscal, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa(%)

31/01/2003 R\$ 52.963,71 75, 00

31/03/2003 R\$ 51.671,82 75, 00

30/04/2003 R\$ 34.579,68 75, 00

31/05/2003 R\$ 191.224,07 75, 00

30/06/2003 R\$ 69.130,00 75, 00

31/07/2003 R\$ 29.272,30 75, 00

Enquadramento Legal: Art. 8º da Lei nº 9.249/95; Art. 9º da Lei nº 9.718/98; Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 288, 375 e 378, do RIR/99; Art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10/99 e reedições.

(...)

Em complemento à descrição dos fatos (narrativa da infração), consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 26/33), o qual é parte integrante do lançamento fiscal, *in verbis*:

(...)

Trata-se de pessoa jurídica cuja atividade principal é a fabricação de rações balanceadas para animais.

Que no ano-calendário de 2003, exercício de 2004, apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais sob a forma de Lucro Real com apuração trimestral.

(...)

Que a empresa não apresentou receitas de exportações, porém procedeu à importação de produtos para consumo e/ou industrialização na fabricação de rações para animais.

Que, verificados os registros contábeis referentes às importações realizadas, constatamos que a empresa não reconheceu as variações cambiais ativas provenientes da variação da taxa de câmbio por ocasião das diversas importações efetuadas.

Isto posto, procedemos a confecção dos demonstrativos em anexo, nos quais apuramos as importações realizadas no período, bem como aquelas realizadas em período anterior mas que se concretizaram no ano-calendário sob verificação.

Do levantamento ficou demonstrado que a empresa deixou de reconhecer o valor de R\$ 428.841,58 correspondentes às variações cambiais ativas, conforme demonstrativos e resumo em anexo.

(...)

O crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de **R\$ 351.260,73** (já inclusos multa de 75% e juros de mora calculados até 28/02/2007), assim discriminado por exação fiscal:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora (R\$)	Multa de Ofício 75% (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	92.283,15	53.181,68	69.212,35	214.677,18
PIS	7.075,86	4.216,98	5.306,88	16.599,72
COFINS	12.865,23	7.667,28	9.648,91	30.181,42
CSLL	38.595,72	22.259,91	28.946,78	89.802,41

Obs: Em anexo ao Termo de Verificação Fiscal constam as planilhas de cálculo de apuração do valor tributável (fls. 28/37).

A contribuinte tomou ciência, pessoalmente, dos autos de infração, do Termo de Verificação Fiscal e do Termo de Encerramento da Fiscalização, por intermédio de seu representante legal, em 19/03/2007 (fls. 05/33 e 126), apresentando impugnação, em 17/04/2007, quanto ao IRPJ (fls. 129/134), à Contribuição para o PIS (fls.217/226), à CSLL (fls. 270/275) e à Cofins (fls. 322/327), juntando ainda os documentos de fls. 135/370), cujas razões estão resumidas no relatório da decisão *a quo* que transcrevo (fls. 812/813), *in verbis*:

(...)

Alegou que não cometeu qualquer infração à legislação tributária e toda a oposição da Fiscalização prende-se a aspectos formais e à incorreta metodologia de trabalho, que se fixou apenas nas contas de receita, sem estender-se ao custo das matérias-primas, onde a variação cambial foi registrada.

Salienta que a variação cambial não foi contabilizada como receita financeira, mas a crédito de custo das matérias-primas, como redução de seu valor e, portanto, afetaram o resultado e compõem o lucro real, bem como a base de cálculo das incidências decorrentes (PIS, COFINS e CSLL).

A Impugnante, ainda, postulou pela realização de perícia.

Como prova de suas alegações, a defesa juntou aos autos cópias dos Livros Razão e Diário.

Das Diligências Realizadas

Por meio da Resolução nº 1.076, da 2ª Turma/DRJ/BHE, de 28 de abril de 2009 (documento de fls. 369/370), o julgamento do processo foi convertido em diligência para verificar-se a pertinência das alegações da Impugnante, notadamente, que as variações monetárias não foram lançadas como receitas financeiras, mas a crédito do custo das matérias-primas importadas.

Feitas as diligências acima solicitadas, a Fiscalização elaborou o “RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL” (documento de fls. 404/405).

A Impugnante foi devidamente cientificada do resultado das diligências (vide despacho de fls. 409 e “AR” de fls. 410), com reabertura do prazo de 30 (trinta), para apresentar razões adicionais de defesa.

Não foi apresentada contestação contra o resultado da referida diligência fiscal.

(...)

Saneados os autos do processo pela diligência fiscal, a DRF/Belo Horizonte julgou procedente, em parte, a impugnação, **exonerando parcialmente** o crédito tributário do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2003, mantendo, entretanto, integralmente, o crédito tributário a título da Contribuição para o PIS e da Cofins do ano-calendário 2003, cuja ementa desse acórdão transcrevo a seguir (fl. 810), *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA

Apurada em procedimento de fiscalização a falta de contabilização da receita financeira decorrente de variação cambial ativa, impõe-se o lançamento de ofício da diferença levantada, caracterizada como omissão de receita.

ACERTO DA BASE DE CÁLCULO. DILIGÊNCIA REALIZADA

É cabível promover acerto no valor lançado, em função do resultado do procedimento de diligência que indica ajustes nas bases de cálculo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - OMISSÃO DE RECEITAS

Verificada a omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, julgar procedente em parte a impugnação para, por unanimidade de votos, manter parcialmente o crédito tributário relativamente às exigências do IRPJ e da CSLL e manter integralmente a exigência do PIS; e, por maioria de votos, manter integralmente a exigência da Cofins, nos termos do relatório e do voto vencedor que passam a integrar o presente julgado; vencido o relator Marcos Antônio Pires que votou para exonerar a Cofins, de ofício; designado para redigir o voto vencedor o julgador Fernando César Barra.

(...)

Irresignada com esse *decisum* do qual tomou ciência, por via postal, em 14/11/2011 (fl. 837), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 13/12/2011 (fls. 838/853), cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- Princípio da Verdade Material:

- que a decisão ora recorrida deve ser reformada, eis que não houve qualquer omissão de receitas, na medida em que toda a variação cambial identificada está regularmente refletida na contabilidade da contribuinte, expressamente registrada na conta de custos das matérias-primas, como redução de seu valor e, portanto, afetando diretamente o resultado e apuração do lucro tributável;

- que o lançamento fiscal, ora combatido, distanciou-se do seu principal objetivo, qual seja, a busca da verdade material;

- que o lançamento é atividade plenamente vinculada e, em decorrência do princípio da legalidade, deve estar motivado/fundamentado; que a demonstração objetiva da realização do suporte fático tributário constitui o dever da fiscalização e que, se não for observado, tornará sem validade a atuação fiscal perpetrada;

- que o ônus da prova do fato constitutivo – fato gerador da exação fiscal – é do fisco, no caso;

- que o fisco não cumpriu seu dever constitucional de investigar e provar o suporte fático tributário, na medida em que não analisou, de forma integral, a contabilidade da contribuinte, se limitando a verificar a sua conta de receitas, quando na verdade a variação

cambial ativa foi escriturada em conta de custos (redução dos custos das mercadorias importadas);

- que a fiscalização teve acesso a todos os livros contábeis, especialmente o Razão Analítico, pelo que poderia ter desenvolvido trabalho minucioso para apurar e verificar que não houve qualquer irregularidade na apuração do lucro, furtando-se, dessa maneira, ao dever de investigar e provar.

- Regularidade da Escrituração Contábil da Variação Cambial Ativa. Ausência de Omissão de Receitas:

-que a infração imputada diz respeito a variações cambiais ativas pela variação da taxa de câmbio entre a data do desembarço aduaneiro na importação de matérias-primas e a data do fechamento do câmbio; que a recorrente não teria reconhecido, oferecido à tributação, as variações cambiais ativas (receitas) provenientes da variação da taxa de cambio;

- que a imputação da infração não reflete a realidade dos fatos, na medida em que o fisco não verificou os registros contábeis completos. Se limitou em verificar as questões ligadas a receitas, deixando de examinar as partes relacionadas ao custo, onde a recorrente registrou TODAS as variações cambiais ativas apontadas;

- que tais variações ativas foram registradas a crédito de custo das matérias-primas, com redução de seu valor e, portanto, afetaram o resultado e compõe o lucro real;

- que a recorrente juntou aos autos cópia do livro Razão Analítico, cuja escrituração demonstra expressamente que todas as variações cambiais estão contempladas, consignadas, registradas a crédito nas contas contábeis 3.04.0.01.01.035-8 e 3.06.04.02.02.002-3; que, por conseguinte, tais variações cambiais foram expressamente incluídas na apuração de resultados;

- que a realização da perícia contábil/diligência fiscal constante dos autos não trouxe qualquer resultado conclusivo, na medida em que não analisou detidamente os documentos contábeis da recorrente; que, ao contrário, trouxe conclusões que não possuem certeza e liquidez, suscitando dúvidas a respeito das constatações;

- que estando registradas todas as variações cambiais referentes às importações, ainda que em conta contábil diversa daquele tida como correta pelo fisco, mas impactando corretamente a apuração do lucro tributável; que não há dúvida, portanto, de que inexistente crédito tributário a ser exigido da recorrente;

- Inconstitucionalidade da exigência da Cofins em relação ao período de apuração objeto do lançamento fiscal, quanto ao alargamento da base de cálculo:

- que a base de cálculo da Cofins sempre foi o faturamento bruto das pessoas jurídicas contribuintes e não a totalidade das receitas auferidas, como pretendeu instituir a Lei nº 9.718/98. Isto porque a Constituição Federal de 1988, em sua redação vigente à época da edição da lei citada, autorizava a instituição de contribuição previdenciária apenas sobre o *faturamento* da pessoa jurídica, e não sobre todas as suas receitas.

- que a EC nº 20/98 é destituída de efeito retroativo para reverter a inconstitucionalidade do período pretérito;

Processo nº 10680.002932/2007-13
Acórdão n.º **1802-001.338**

S1-TE02
Fl. 875

- que é incabível falar-se em validação retroativa da Lei nº 9.718/98 pela EC nº 20/98; que admitir a convalidação do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 pela EC nº 20/98 importaria em atribuir efeitos repristinatórios e retroativos, o que é vedado em nosso direito;

- que, além disso, o art. 3º, da Lei nº 9.718/98 seria inconstitucional (alargamento da base de cálculo).

Por fim, com base nessas razões, a recorrente pediu provimento ao recurso e, por conseguinte, o cancelamento do lançamento fiscal (IRPJ e reflexos).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, a lide versa acerca dos autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) do ano-calendário 2003, em face da infração imputada: **Omissão de Receitas Financeiras** (variações cambiais ativas não escrituradas/não oferecidas à tributação pela recorrente) **no valor de R\$ 428.841,58** (fls. 05/25).

No ano-calendário 2003, a recorrente estava submetida ao regime do lucro real trimestral. A CSLL, como exigência reflexa, segue o mesmo regime de apuração do IRPJ.

Já, a Contribuição para o PIS e a Cofins observam o período de apuração mensal (também são exações reflexas da infração imputada omissão de receitas, ano-calendário 2003).

A decisão recorrida reduziu o valor tributável da infração Omissão de Receitas de **R\$ 428.841,58** para **R\$ 419.917,61** para efeito do IRPJ e da CSLL, ano-calendário 2003.

Vale dizer, em face de diligência fiscal, foi constatado o registro na escrituração, com data de 31/01/2003, de variação cambial ativa de R\$ 19.787,59 a crédito na CONTA : (2547) 3.04.0.01.01.035-8 – Custo de Matéria Prima, referente importação nº 37/2002. Logo, a diferença tributável lançada de R\$ 8.923,97 do PA janeiro/2003 foi excluída do valor da infração omissão de receitas pela decisão recorrida, para efeito do IRPJ e da CSLL.

A propósito, consta do voto condutor da decisão recorrida (fl. 814):

(...)

Dessa forma, excetuando-se janeiro/2003, em que foi excluído o valor lançado de R\$ 8.923,97, correspondente à importação nº 37/2002. não há reparos a ser feito nos demais meses, porquanto não foram encontrados créditos suficientes na conta custos das matérias primas correspondentes às importações/exportações lançadas.

(...)

Quanto à Cofins e à Contribuição para o PIS, a decisão *a quo* manteve, integralmente, o valor da infração imputada, pois a base de cálculo dessas exações fiscais permaneceu sendo o total das receitas - variações monetárias ou cambiais ativas não escrituradas/não oferecidas à tributação (fls. 404/407).

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo diretamente à análise do mérito do litígio quanto às matérias controvertidas, agitadas nas razões do recurso.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E REFLEXO (CSLL). ANO-CALENDÁRIO 2003

Nas razões do recurso, a recorrente alegou:

- que houve regular escrituração contábil da variação cambial ativa e ausência de Omissão de Receitas;

- que a imputação da infração Omissão de Receitas não reflete a realidade dos fatos, na medida em que o fisco não verificou os registros contábeis completos;

- que o fisco se limitou em verificar as questões ligadas a receitas, deixando de examinar as partes relacionadas ao custo, onde estão registradas as indigitadas variações cambiais ativas.

- que tais variações cambiais ativas foram registradas a crédito de custo das matérias primas, com redução do valor dos custos e, portanto, afetaram o resultado e compõem o lucro real;

- que juntou aos autos cópia do livro Razão Analítico, onde as variações cambiais ativas estão contempladas, consignadas, registradas a crédito nas contas contábeis **3.04.0.01.01.035-8** e **3.06.04.02.02.002-3** (fls. 392/403);

- que, por conseguinte, as variações cambiais ativas foram expressamente incluídas na apuração de resultados;

- que a realização da perícia contábil/diligência fiscal constante dos autos não trouxe qualquer resultado conclusivo, na medida em que não analisou detidamente os documentos contábeis da recorrente; que, ao contrário, trouxe conclusões que não possuem certeza e liquidez, suscitando dúvidas a respeito das constatações.

Compulsando os autos, diversamente do alegado pela recorrente, consta do auto de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) que o fisco apurou diferenças de variação cambial ativa não escrituradas/não oferecidas à tributação relativas às importações, quanto aos contratos de câmbio fechados em 2003.

A propósito, a fiscalização apurou omissão de receitas, a título de variação cambial ativa, no ano-calendário 2003, no montante tributável de R\$ **428.841,58, conforme valores mensais – Autos de Infração** (fls. 05/25) - já transcritos no relatório. Ainda, em complemento dos fatos/demonstração desses valores, consta do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do lançamento fiscal, planilhas analíticas, operação por operação (fls. 28/31) e, por fim, consta também planilha com valores mensais (fl.32).

Na instância a *quo* a contribuinte já havia objetado razões contra a imputação da infração omissão de receitas, colocando dúvida na qualidade do trabalho e do resultado apurado pela fiscalização.

Em face disso (das razões aduzidas pela contribuinte na sua peça de impugnação do lançamento fiscal), a 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, na sessão de

28/04/2009, converteu o julgamento em diligência pela Resolução nº 1076, cujos fundamentos constam do voto condutor que, a seguir, trancrevo (fls.372/374), *in verbis*:

(...)

Por sua vez, na impugnação, a Contribuinte, enfatizando que não cometeu qualquer infração à legislação tributária, alega que toda a oposição da Fiscalização prende-se a aspectos formais e à incorreta metodologia de trabalho, que se fixou apenas nas contas de receita, sem estender-se ao custo das matérias-primas, onde a variação cambial foi registrada.

Ou seja, disse a Impugnante que a variação cambial não foi contabilizada como receita financeira, mas a crédito de custo das matérias-primas, como redução de seu valor e, portanto, afetaram o resultado e compõem o lucro real, bem como a base de cálculo das incidências decorrentes (PIS, COFINS e CSLL).

Como prova de suas alegações, a defesa juntou aos autos cópias dos Livros Razão e Diário.

Vale frisar que não se vê nos autos nenhuma menção da Fiscalização quanto à forma de contabilização das variações monetárias ativas decorrentes das importações do contribuinte. O que se levou em conta foi tão-somente a omissão no reconhecimento dessas receitas financeiras, sem analisar-se a possibilidade de o contribuinte tê-las contabilizado a crédito dos custos das matérias primas importadas.

Acaso seja confirmada a hipótese que a contabilização das variações monetárias ativas tenha sido feita a crédito do custo das matérias primas importadas, o efeito disso, no presente lançamento, tem de ser devidamente analisado, notadamente em relação ao IRPJ e à CSLL.

*Logo, considerando, de um lado, que o Fisco lançou sem, contudo, analisar tal possibilidade; e, de outro, sopesando as alegações da defesa, bem como as provas anexadas aos autos, **diligências devem ser realizadas para verificar-se a pertinência das alegações da Impugnante, notadamente a de que as variações monetárias ativas não foram lançadas como receitas financeiras, mas a crédito do custo das matérias-primas importadas.***

E se, do resultado delas, forem constatadas alterações que modifiquem as exigências não de ser elaborados novos demonstrativos e relatório conclusivo, indicando as bases de cálculo refeitas e os respectivos valores do imposto e da contribuição, a serem mantidos.

*Isto posto, com base no art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, **PROPONHO** que esse julgamento seja convertido em diligência, retornando o processo à DRF de origem, para que sejam tomadas as providências cabíveis.*

Do resultado das diligências, deverá o Contribuinte ser cientificado, para, em querendo, apresentar novas razões de impugnação, no prazo de 30 (trinta) dias.

Após os autos devem retornar a esta DRJ para julgamento.

(...)

No procedimento de diligência fiscal, a contribuinte foi intimada e reintimada, várias vezes, especificamene nos dias **04/03/2010** (fls. 375/376), **13/05/2010** (fls. 377/378) e **08/07/2010** (fl. 379), a apresentar planilha de cálculo da variação monetária ativa (com modelo anexo fornecido pela fiscalização) a qual (planilha) deveria ser preenchida com base nos livros de sua escrituração contábil.

Em **22/07/2010**, finalmente, a contribuinte acostou aos autos as seguintes explicações (fls.380/390), *in verbis*:

(...)

Vaccinar Industria e Comercio Ltda., CNPJ 21.820.014/0001-21, por seu representante abaixo assinado, em atendimento a Termo de Intimação, vem mui respeitosamente apresentar argumentos conforme abaixo e documentos anexos:

1 - Foi apurado pelo Auditor fiscal da Receita federal divergências de valores referente variações cambiais de importações, através de verificação em primeiro momento das contas contábeis com títulos 'importação' 'Variação Cambial Ativa' e 'Variação Cambial Passiva'.

2 - Em verificação contatamos que as referidas variações cambiais, encontram em suas totalidades lançamentos (sic) na escrita contábil em contas diversas, sendo os valores levados à redução dos custos e ou a reduções dos mesmos custos de compras ficando dessa forma evidenciado a inclusão dos mesmos à apuração de resultados.

Documentos em anexo:

- Razão Analítico (6 fls.) de 1 a 6 conta contábil 3.04.0.01.01.035-8 onde se encontram registrados a créditos variações cambiais ativas de forma a reduzir custos de produtos, e levados a apurações de resultados.

- Razão Analítico (1 fl.) de nº 1 conta contábil 3.06.4.02.02.002-3 onde se encontram registrados a créditos variações cambiais ativas de forma a majorar receitas para apurações de resultados.

(...)

As cópias dessas folhas do Razão Analítico foram juntadas aos autos (fls. 384/390).

Foi juntada aos autos, ainda, a planilha preenchida pela contribuinte, conforme solicitado pela fiscalização, no procedimento de diligência (fls.381/383).

Em 31/08/2010, a contribuinte foi intimada (fl. 391) a apresentar livro Razão Analítico completo do ano-calendário 2003, cuja cópia consta dos autos (fls. 392/403).

Por ocasião da realização da diligência fiscal, foram, também, juntados aos autos os documentos de fls. 375/391 e anexos (fls. 415/808).

Por fim, em sede de diligência fiscal, diante dos elementos de prova colhidos, a fiscalização da RFB elaborou Demonstrativo de diferenças de receitas financeiras - variação cambial ativa - não escrituradas/não oferecidas à tributação pela contribuinte quanto ao **ano-calendário 2003** (fl. 404/405) e concluiu, conforme Demonstrativo Consolidado (fls. 406/407), que:

a) em relação aos autos de infração da Cofins e da Contribuição para o PIS, o montante do valor tributável da infração Omissão de Receitas não merece reparo algum, persiste sendo R\$ 428.841,58 (receitas financeiras – variações cambiais ativas - não escrituradas/não oferecidas à tributação, dos PA **janeiro/2003, março/2003, abril/2003, maio/2003, junho/2003 e julho/2003**);

b) atinente aos autos de infração do IRPJ e da CSLL, o valor tributável da infração omissão de receitas de R\$ R\$ 428.841,58 (receitas financeiras – variações cambiais ativas não escrituradas/não oferecidas à tributação) deve ser reduzido para **R\$ 419.917,61**, pois:

- o valor de R\$ 8.923,97 consta registrado na escrituração como crédito na conta custo de matéria prima e refere-se ao PA **janeiro/2003**.

Vale dizer, a fiscalização, no procedimento de diligência, constatou registro na escrituração contábil, com data de 31/01/2003, de variação cambial ativa de R\$ 19.787,59 a crédito na CONTA : (2547) 3.04.0.01.01.035-8 – Custo de Matéria-Prima, referente importação de mercadorias nº 37/2002. Logo, a diferença tributável lançada de R\$ 8.923,97 do PA janeiro/2003, por ser indevida, deve ser excluída do valor da infração omissão de receitas desse PA, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

- quanto aos demais meses dos anos-calendário 2003 (objeto da autuação), ou seja, **março/2003, abril/2003, maio/2003, junho/2003 e julho/2003**, as diferenças de variação monetária ou cambial tiva lançadas nos autos de infração restaram confirmadas pela diligência fiscal, não mererendo reparo.

Nesse sentido, transcrevo as conclusões constantes do Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal de 15/09/2010 (fls.408/409), *in verbis*:

(...)

O contribuinte contesta o lançamento efetuado via Auto de Infração, processo nº 10680.002932/2007-13, alegando, em síntese, que no lançamento o fisco baseou-se apenas nas contas de receita, sem estender-se ao custo das matérias primas, onde a variação cambial ativa foi registrada.

Com base na propositura de defesa do ilustre advogado, inclusive documentação juntada aos autos, procedemos diligência junto à empresa em questão, constatando o seguinte:

Nos livros razão referentes aos 1º/4º trimestres disponibilizados, verificamos que nas contas de custos das matérias primas - nº 3.04.0.01.01.035-8, constam apenas alguns poucos lançamentos a crédito correspondentes à variação monetária ativa, sendo que a maioria dos registros correspondem ao fechamento de importações e/ou exportações.

Isto posto, elaboramos planilha com todos os créditos de variações monetária registrados contabilmente, exclusivamente daqueles relacionados às importações alcançadas, constatando que praticamente não houve alteração no lançamento efetuado, porquanto os poucos registros correspondentes às variações cambiais não contemplam todas as operações de importação/exportação lançadas.

No mês de fevereiro/2003, em vista de não ter sido lançado qualquer valor, não foram considerados os resultados apurados pelo fisco e pelo contribuinte, apenas mantida a compensação efetuada anteriormente, por sinal indevida, de R\$ 802,10.

Dessa forma, excetuando-se janeiro/2003, em que foi excluído o valor lançado de R\$ 8.923,97, correspondente à importação nº 37/2002. não há reparos a ser feito nos demais meses, porquanto não foram encontrados créditos suficientes na conta custos das matérias-primas correspondentes às importações/exportações lançadas.

Entendemos, inclusive, que a própria documentação apresentada por ocasião da impugnação faz prova cabal da inconsistência do pleito, porquanto não se observa nelas registros de variação cambial redutora da conta matéria prima correspondentes à maioria dos casos, nem registros específicos na conta de variação cambial ativa, cujas folhas dos livros razão estão sendo juntadas ao presente termo.

Isto posto, é nosso entendimento que o valor lançado somente no mês de janeiro/2003 deve ser retificado, excluindo-se o montante de R\$ 8.923,97, ficando o valor tributável do IRPJ/CSLL conforme abaixo, devendo ser mantido o valor original do lançamento do PIS/COFINS, correspondentes ao faturamento.

Janeiro/2003 - R\$ 44.039,74

Fevereiro/2003 - R\$ (802,10)

Março/2003 - R\$ 52.473,92 -(802,10) = 51.671,82

Abril/2003 - R\$ 34.579,68

Maiο/2003 - R\$ 191.224,07

Junho/2003 - R\$ 69.130,00

Julho/2003 - R\$ 29.272,30

(...)

A contribuinte tomou ciência do resultado da diligência fiscal por via postal – AR, em 18/04/2011 (fls. 413/414), com abertura de prazo de trinta dias dessa ciência para manifestar-se nos autos, no sentido de apresentar contrarrazões; porém, deixou transcorrer o lapso temporal *in albis*, conforme despacho de 02/06/2011 (fl.809).

A decisão *a quo* adotou, integralmente, o resultado da diligência fiscal:

a) reduziu o valor da Omissão de Receitas de Janeiro/2003 de R\$ 52.963,71 para R\$ 44.039,74, pela exclusão do valor de R\$ 8.923,97, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, e manteve para os demais meses objeto desses autos de infração os valores da infração inalterados;

b) manteve, ainda, integralmente os autos de infração das contribuições (PIS e Cofins), cuja base tributável leva em conta apenas as receitas auferidas, e não os custos.

Neste instância de julgamento, como já mencionado no início do voto, a recorrente repudia a decisão recorrida, alegando que o resultado da diligência seria imprestável e que a decisão *a quo*, por ter acatado integralmente o resultado da diligência, deve ser reformada.

Nesta instância recursal, a recorrente não trouxe aos autos outras provas, para justificar ou comprovar suas alegações; nada acrescentou de concreto, nada demonstrou, especificamente, ponto por ponto, item por item, onde estaria o suposto erro ou equívoco da imputação fiscal.

A recorrente limita-se, de forma genérica, por negativa geral, a refutar o lançamento fiscal, sem provas de suas alegações, somente ficando na retórica.

Vale dizer, a recorrente, nas razões do seu recurso, não demonstrou, de forma cabal:

a) onde estaria o equívoco da fiscalização quando lavrou o auto de infração, imputando a infração Omissão de Receitas Financeiras (variações monetárias ativas não escriturada/não oferecidas à tributação pela contribuinte);

b) onde estaria eventual erro de apuração dos resultados e das conclusões da diligência fiscal;

c) onde estaria a incongruência da decisão recorrida.

Nos presentes autos, em observância ao devido processo legal administrativo, ao princípio do contraditório e da ampla defesa e da verdade material, a contribuinte teve diversas oportunidades de provar suas alegações, entretanto, em momento algum, conseguiu comprová-las.

Não obstante, analisando os elementos de prova constantes dos autos, não constato, não vislumbro motivo algum para reparo da decisão recorrida, em relação ao valor tributável mantido da infração omissão de receitas do IRPJ e da CSLL (lançamento reflexo), pois a contribuinte não conseguiu comprovar que os valores lançados a crédito, **na CONTA: (2547) 3.04.0.01.01.035-8 – Custo de Matéria Prima**, seriam variação cambial ativa.

Na verdade, os lançamentos a crédito nessa Conta contábil, em regra, consignam valores, de forma expressa, a título de duas rubricas distintas e diversas, ou seja (fls. 384/390):

“REF. A FECHAMENTO IMP.”; e,

“REF. A VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA IMP.”.

Ora, quando a recorrente apurou variação cambial ativa, ela registrou expressamente variação cambial ativa nessa Conta contábil; porém, quando não se tratava de variação cambial ativa, ela registrou valores a título “REF. A FECHAMENTO IMP.”.

Então, é incabível, ou seja, não tem sentido a pretensão da recorrente de ver agora considerados ou reconhecidos os valores que consignara na escrituração dessa conta contábil a título “REF. A FECHAMENTO IMP.” como sendo, também, “variação cambial ativa”.

Vale dizer, se a própria recorrente distinguiu, na sua escrituração contábil, como sendo diversas essas duas rubricas citadas acima (rubricas de naturezas diversas), não tem cabimento, agora, a alegação de que elas seriam ou poderiam ser a mesmo título, pois não o são, até prova em contrário. A recorrente, nesse sentido, não produziu nos autos prova em contrário.

Cabe registrar: sempre que a recorrente lançou expressamente variação cambial ativa, a esse título, a crédito na Conta contábil **3.04.0.01.01.035-8 – Custo de Matéria Prima**, o fisco considerou os respectivos valores, sendo objeto de auto de infração apenas as diferenças não encontradas a título de variação cambial ativa, quanto aos períodos de apuração objeto do lançamento fiscal.

As planilhas elaboradas pelo fisco (fls. 28/32), quando da lavratura dos autos de infração (fls. 05/25) e da diligência fiscal (fls. 404/407), são ricas em informações, apurando com precisão cada operação a que se referem. Já, a escrituração contábil da recorrente, além de ser superficial, é imprecisa e confusa, inexistindo, em relação aos valores lançados pelo fisco (receitas financeiras), escrituração contábil a título da rubrica “Variação Cambial Ativa” (fls. 381/386) e (fls. 392/403).

Já, em relação à Conta contábil **3.06.04.02.02.002-3** (fls. 392/403) a recorrente alegou que adicionava variação cambial ativa na apuração do resultado tributável, porém, também, não restou comprovado nos autos tal alegação, em relação aos valores lançados pelo fisco.

Logo, a omissão de receitas lançada refere-se a diferenças de variação cambial ativa que não foram escrituradas/oferecidas à tributação.

Por conseguinte, deve ser mantido o crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, nos termos da decisão recorrida.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. PIS E COFINS (EXAÇÕES REFLEXAS). ANO-CALENDÁRIO 2003

O valor tributável da infração Omissão de Receitas R\$ 428.841,58, já foi enfrentado, no mérito, quando da análise do IRPJ e da CSLL.

Os contribuintes do regime do lucro real, a partir do no ano-calendário 2003, inclusive, passaram a apurar a Contribuição para o PIS pelo regime não cumulativo, em face da Lei nº 10.637/2002.

No caso, para o ano-calendário 2003, houve lançamento da Contribuição para o PIS pelo regime não cumulativo da Lei nº 10.637/2002, conforme consta do auto de infração da Contribuição para o PIS.

Por outro lado, para o ano-calendário 2003, houve o lançamento da Cofins com base na Lei nº 9.718/98, conforme auto de infração da Cofins.

Logo, em relação a esta infração imputada Omissão de Receitas Financeiras – autos de infração da Contribuição para o PIS e da Cofins do ano-calendário 2003, valor tributável R\$ 428.841,58, entendo cabível apenas a manutenção do auto de infração da Contribuição para o PIS. Não deve prosperar, por outro lado, o auto de infração da Cofins, conforme será demonstrado logo adiante.

Auto de Infração – PIS (regime de apuração não cumulativo)

Em relação ao valor tributável da infração Omissão de Receitas – Variação Cambial ativa não escriturada do ano-calendário 2003, conforme resultado da diligência fiscal já transcrito alhures, não cabe ajuste algum.

Ou seja, os valores da infração omissão de receita mensal, lançados no auto de infração da Contribuição para o PIS, restaram confirmados pela diligência fiscal.

Logo, como razão de decidir pela manutenção integral do auto de infração da Contribuição para o PIS, adoto e transcrevo a fundamentação constante do voto condutor da decisão recorrida (fl. 816), *in verbis*:

(...)

4. AUTO DE INFRAÇÃO. PIS. BASE DE CÁLCULO.

Conforme relata o Fisco tanto na descrição dos fatos como no TVF, as exigências das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins decorrem da insuficiência de receita financeira decorrente da falta de contabilização de variação cambial, relativamente aos faturamentos compreendidos entre janeiro e julho de 2003.

Inicialmente, a título de esclarecimento, sob a égide da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, com o advento da lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, seguida pela Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a contribuição ao PIS e à COFINS passaram a ser não-cumulativas, respectivamente, a partir de dezembro de 2002 e fevereiro de 2004. Essas leis estabeleceram a não-

cumulatividade para essas contribuições, incluindo novamente as demais receitas em suas respectivas bases de cálculo.

Nesse sentido, o lançamento deu-se pela sistemática não-cumulativa em relação à contribuição para o PIS/Pasep, com fundamento na Lei nº 10.637, de 2002; e pela sistemática cumulativa, à Cofins, cujas normas de apuração seguem a Lei nº 9.718, de 1998.

No que toca ao PIS/Pasep, o fundamento legal da autuação, pela sistemática não-cumulativa (período de janeiro a julho de 2003), está na Lei nº 10.637, de 2002, notadamente, no seu art. 1º:

“Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º. A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no “caput””. (Grifos acrescentados)

Como se vê, à luz do transcrito dispositivo legal, a tributação do PIS alcança a totalidade das receitas, independentemente da sua denominação ou classificação contábil. Portanto, não há nenhum reparo a ser feito no lançamento dessa contribuição.

Enfim, feitas essas considerações, mantém-se integralmente a exigência do PIS/Pasep, cujo fundamento legal, já sob a égide da sistemática não-cumulativa, alcança a totalidade das receitas.

(...)

Portanto, quanto ao auto de infração da Contribuição para o PIS deve ser mantida a decisão recorrida, pois não há reparo algum fazer nesse *decisum*.

Auto de Infração – Cofins (regime de apuração cumulativo)

O auto de infração da Cofins do ano-calendário 2003 não merece prosperar, pois foi aplicado o regime de apuração cumulativo - Lei nº 9.718/98 (art. 3º, §1º), cujo dispositivo legal, que determinava o alargamento da base de cálculo (abarcando as receitas financeiras), foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de forma reiterada, em sede Recursos Extraordinários.

Para os contribuintes que estão no regime **não cumulativo** das contribuições a inconstitucionalidade do aumento da base de cálculo abarca somente o período compreendido entre **fevereiro de 1999 e novembro de 2002 para o PIS e fevereiro de 1999 a janeiro de 2004 para a COFINS**. Isso porque em 2002 e 2003 foram editadas as Leis 10.637 e 10.833 ampliando a base de cálculo das contribuições, já em consonância com a nova redação da Constituição dada pela Emenda Constitucional 20/1998.

Para as empresas que estão no regime cumulativo das contribuições (como as que optaram pelo lucro presumido) a inconstitucionalidade perdeu até a data de publicação da Lei nº 11.941, de 2009, quando revogou o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1999.

Ainda, pela exoneração do crédito tributário da Cofins lançado de ofício do ano-calendário 2003, objeto dos autos, adoto e transcrevo os fundamentos do voto vencido do Relator da decisão recorrida (fls. 817/820), *in verbis*:

(...)

5. AUTO DE INFRAÇÃO. COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Quanto à Cofins, pela sistemática cumulativa, (período de janeiro a julho de 2003), a autuação funda-se na Lei nº 9.718, de 1998:

“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 corresponde 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”. (Grifos acrescentados)

(...)

Assim, é preciso, pois, examinar a questão do alargamento da base de cálculo provocada pela Lei nº 9.718, de 1998, que a partir de fevereiro de 1999 define como base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins a receita bruta, considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos acima transcrito.

No entanto, no julgamento dos Recursos Extraordinários (RE) nºs 390.840, 346.084 e 358.273, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional a alteração trazida pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, relativamente à definição da base de cálculo das contribuições, por meio de acórdãos (...), transitados em julgado, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis.

(...)

Também no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235-1, decidiu o STF reconhecer a repercussão geral da questão constitucional em tela, em acórdão proferido em sessão de 10/09/2008, publicado no DJE nº 227, de 28/11/2008, e transitado em julgado em 12/12/2008, nos seguintes termos:

(...)

Das decisões acima transcritas, proferidas em sessão (...) do STF, conclui-se que o entendimento fixado no julgamento dos RE n.ºs 390.840, 346.084, 358.273 e 585.235-1, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão e deliberando, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, também, a sua adoção pelos tribunais inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Em função dos efeitos dessas decisões, foram editados, pela Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492, de 22/03/2010, e a Portaria PGFN nº 294, de 2010, prevendo a dispensa de apresentação de recurso, ordinário e extraordinário, nos casos em que os precedentes sobre determinados assuntos, divulgados por meio de listas atualizadas periodicamente, oriundos do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, respectivamente, forem julgados com base nos artigos 543-B (repercussão geral) e 543-C (repetitivos). E, da lista de temas julgados pelo STF sob a forma do art. 543-B do CPC, e que não mais serão objeto de contestação/recurso pela PGFN, encontra-se aquele objeto do RE nº 585.235-1, que considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins promovido pelo art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718, de 1998.

Dessa forma, resta atingido o objetivo pretendido no texto do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, acima transcrito, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão (...) definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário.

Observe-se ainda que, em consonância com o entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a já citada Lei nº 11.941, de 2009, revogando expressamente o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998:

“Art. 79. Ficam revogados:

(...)

XII - o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;

(...)”

Nesse contexto, uma vez que o lançamento da Cofins abrange os períodos de apuração de janeiro de a julho de 2003, estando plenamente em vigor para o contribuinte a tributação baseada na Lei nº 9.718, de 1998, impõe-se excluir a exigência da

referida contribuição incidente sobre as receitas que não se enquadrem no conceito de faturamento adotado na Lei Complementar nº 70, de 1991, qual seja, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, conforme o objeto social da empresa. Assim, como foi tributada exclusivamente receita financeira decorrente da falta de contabilização de variação cambial ativa, deve ser cancelado integralmente o Auto de Infração da Cofins.

Recentemente, veja-se acerca disso publicação do “BOLETIM DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS DA 3ª TURMA DA CSRF – Nº 3, DE MAIO/2011”:

“COFINS. Alargamento da base de cálculo.

A 3ª Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso da PGFN contra o acórdão nº 202-19201, que tem a seguinte ementa:

“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins - Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/1999, 01/01/2000 a 31/01/2000, 01/03/2000 a 30/09/2000, 01/11/2000 a 30/06/2001, 01/09/2001 a 31/10/2001, 01/12/2001 a 30/11/2002 - BASE DE CÁLCULO.

INCONSTITUCIONALIDADE DA AMPLIAÇÃO. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS, FINANCIAMENTOS E VARIAÇÕES CAMBIAIS. Nos termos do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em decorrência, descabe a tributação das receitas decorrentes de empréstimos, financiamentos e variações cambiais, incluídas na base de cálculo pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF. Recurso provido.”
(Processo: 10166.007875/2003-54)

Neste caso, o provimento ao recurso da PGFN foi negado, em virtude da declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, pelo STF (Recurso Extraordinário nº 585.235/RS, julgado em 10/09/2008 – com repercussão geral reconhecida) e do art. 62- A no Regimento Interno do CARF.” (Grifos acrescentados).

Enfim, feitas essas considerações, exonera-se a exigência da Cofins, por falta de base legal que determine a tributação das demais receitas que não estejam dentro do conceito de faturamento, à luz da LC nº 70, de 1991.

(...)

Em face desses fundamentos, deve ser exonerado o crédito tributário do auto de infração da Cofins do ano-calendário 2003, ficando afastada, nessa parte, a decisão recorrida.

Processo nº 10680.002932/2007-13
Acórdão n.º **1802-001.338**

S1-TE02
Fl. 889

Por tudo que foi exposto, voto para DAR provimento PARCIAL ao recurso para:

a) manter o crédito tributário dos autos de infração do IRPJ, CSLL e PIS do ano-calendário 2003, nos termos da decisão recorrida; e,

b) exonerar o crédito tributário do auto de infração da Cofins do ano-calendário 2003, ficando reformada, nessa parte, a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel