



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

Processo nº 10820001701/2006-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001687 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 março de 2012
Matéria PIS
Recorrente CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
Recorrida DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ementa:

VARIAÇÃO CAMBIAL. RECEITA EXPORTAÇÃO.

Para o produtor/exportador, são receitas financeiras, os valores referentes a variação cambial decorrente das vendas de seus produtos ao exterior, produtos estes que foram transacionados pela comercial exportadora.

SÚMULAS CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SÚMULA Nº 1 do CARF.

A matéria já suscitada perante o Poder Judiciário não pode ser apreciada na via administrativa.

A concomitância caracteriza-se pela irrefutável identidade entre o pedido e a causa de pedir dos processos administrativos e judiciais.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

O percentual de multa de lançamento de ofício é previsto legalmente, não cabendo sua discussão subjetiva em âmbito administrativo.

TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal.

SÚMULAS CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. SÚMULA Nº 02 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária Súmula CARF nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria referente à inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em vista da opção pela via judiciária. E, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos conselheiros FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, João Carlos Cassuli Junior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva que davam provimento integral para reconhecer a isenção dos valores por força da Lei nº 10.637/2002. O conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA apresentará declaração de voto

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator/Presidente em exercício.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente).

Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a interposição do Recurso Voluntário, transcrevo o relatório da DRJ, *in verbis*:

Em decorrência de ação fiscal de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração do PIS (FATURAMENTO) (fls. 104/107) e da COFINS (fls. 110/113), pelos quais se formaliza o lançamento de exigência no valor total de R\$ 760.326,12 (fl. 02), acréscimos legais, inclusos.

A autuação ocorreu devido à apuração de diferenças entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos, ocasionando a falta de recolhimento das contribuições indicadas, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 105 e 111 e termo de constatação fiscal de fls. 101/103.

No precitado termo de constatação fiscal (fls. 101/103), parte integrante do auto de infração, o autor do feito relata que a contribuinte adotou o procedimento de considerar os valores de reajustes cambiais de suas vendas ao mercado externo como parte integrante do valor dos produtos vendidos, tendo emitido

notas fiscais de saídas como se fossem "notas complementares" de vendas para comercial exportadora, subtraindo, assim, a receita correspondente da base de cálculo do PIS e COFINS, dos respectivos períodos de apuração, com base nos seguintes argumentos:.

a) as notas fiscais de saídas têm como natureza da operação "reajuste de preço açúcar. Tais notas fiscais não foram emitidas nas datas de saídas do açúcar do estabelecimento industrial, mas sim em momento posterior;

b) a contribuinte esclareceu que emitiu as referidas notas fiscais para registrar a variação de preço ocorrida na bolsa de mercadorias internacional, conforme cláusulas constantes de contratos de compra e venda de açúcar firmados com as empresas COINBRA e GLENCORE (comerciais exportadoras).

Apresentou cópia de diversos contratos firmados com as referidas empresas;

c) os valores correspondentes às mencionadas notas fiscais foram contabilizados como receita operacional, venda de produto no mercado externo, na conta "71221001-Açúcar";

d) porque não está correto o procedimento adotado pela contribuinte ao considerar tais valores como receitas de exportação, emitir notas fiscais com natureza de reajuste de preços e contabilizar os respectivos valores como receita operacional, venda de produto no mercado externo? Em diversos dos contratos apresentados pela contribuinte consta a seguinte cláusula:

Moeda Estrangeira. As partes declaram e concordam que, em virtude de o produto ter seu preço fixado em bolsa de mercadorias internacional e ser destinado ao mercado externo e a compra e venda ora contratada ser equiparada exportação, nos termos do Decreto-lei nº 1.248/72, as partes se valem da variação cambial para o fim de fixar e ajustar os valores previstos neste contrato, conforme permitido pelo artigo 2º, inciso I, do Decreto-lei 857/69.

e) na verdade, estamos diante da existência de variações monetárias ativas, em função da taxa de câmbio, que devem ser consideradas receitas financeiras, e não de exportação.

A seguir apresenta quadro demonstrativo das notas fiscais e respectivos valores (fl. 103).

Cientificada dos autos de infração em 29/09/2006 (fl. 116), a postulante, em 27/10/2006 (fl. 136), por seus procuradores, Ademar Ferreira Mota e Gilson RR Criolézio, conforme instrumento de fl. 173, apresentou impugnação ao feito fiscal, na qual alegou, em resumo, o seguinte:

I. a assertiva de que os reajustes de preço são, na realidade, variação monetária ativa, não encontra respaldo fático, pois

toda a operação efetuada pela empresa encontra-se amparada pela legislação pertinente, não cometendo qualquer infração o contribuinte que se encontra prejudicado com a interpretação do fisco. Trata-se de venda para entrega futura e as notas fiscais que acompanham o açúcar são de remessa para entrega futura e vinculada a um preço estimado. Após o término da operação, fecha-se um preço melhor ou completa-se o preço fixado na nota de venda, razão pela qual a natureza da operação é "reajuste de preço";

II. a emissão da nota de reajuste de preço encontra supedâneo na legislação;

III. a lei instituidora do benefício estabelece claramente que serão utilizadas a legislação do Imposto de Renda para definir o conceito de receita operacional bruta e a legislação do IPI para a definição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem; que o fiscal realizou uma interpretação distorcida da parte final do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996;

IV. o procedimento adotado pela empresa encontra supedâneo legislativo no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo;

V. se receitas financeiras fossem não poderia haver a incidência das contribuições sociais em discussão, pois o Decreto nº 5.442, de 2005, que revogou o Decreto nº 5.164, de 2004, consolidou no sistema jurídico que a alíquota seria igual a zero, quando a pessoa jurídica auferir receitas financeiras;

VI. argumentou que a multa de ofício de 75% tem caráter de confisco;

VII. incabível a cobrança de juros remuneratórios, como a taxa Selic, por ilegal e inconstitucional, devendo ser aplicada a norma que rege a matéria, o CTN;

VIII. requereu a realização de perícia técnica por perito contábil qualificado, com fundamento no art. 18 c/c o 28 do Decreto nº 70.235/72.

Ao final requer o efeito suspensivo previsto no art. 151 do CTN, o provimento do pedido, e, na pior das hipóteses, minorado com a exclusão da multa confiscatória e da Selic. Anexo à sua impugnação apresentou cópias dos documentos de fls. 137/475.

A Quarta Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 14-26742, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

Para efeito de determinação da isenção da contribuição sobre receitas de vendas para o mercado externo realizadas através de comercial exportadora, o marco legal determina que o seu valor é o constante do documento fiscal apto à recepção no recinto alfandegado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001

COFINS. DECORRÊNCIA.

Estando o lançamento da Cofins baseado nos mesmos elementos fáticos, devem ser estendidas ao auto de infração da Cofins as mesmas conclusões adotadas para o PIS.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, as quais não se podem, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Data do fato gerador: 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001,

31/08/2001, 30/09/2001

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual argumenta, em síntese, que:

Firmou dois contratos de exportação com a Glencore Exportadora, nos quais, constava o direito de recompra das

posições fixadas na Bolsa de valores, conforme Cláusula 8, dos Contratos nº 0100.1350.0100.0037 e nº 0100.1350.0100.0057, ocasião em que a vendedora informou haver interesse em deixar os preços provisórios para fins de recompra das posições, o que fora aceito pela compradora.

Vale salientar que tais operações de recompra de posição são corriqueiras nas negociações comerciais de commodities, assim como o rolamento de telas, ou seja, a fixação do preço e feita parte na tela de março e parte na tela de julho, havendo consenso entre as partes, nada há de errado com o procedimento, inclusive porque já existe cláusula contratual especificando o assunto.

Note-se que a explicação fornecida pela exportadora afirma claramente que houve um acordo entre as partes sobre a possibilidade de recompra das posições, sendo que os pagamentos e os preços fixados nas notas fiscais seriam provisórios, ocorre que o preço fixado na ordem de recompra não fora atingido, momento em que a compradora recomendou o fechamento da operação com a emissão de nota fiscal para complementar o preço do açúcar comercializado.

Para fins de exemplificação, necessário que se tome por base uma quantidade de produto e as condições comerciais, ou seja, estando a Recorrente vendendo 10.000 toneladas de açúcar, a serem retiradas em março e abril de 2001, cujo preço deve ser fixado também na tela de maio de 2001, a qual deve ser fechada no último dia útil de abril de 2001, note que as retiradas vão estar sendo feitas durante o período em que a vendedora possui direito à fixação do preço, razão pela qual as partes emitem nota de venda com preço estimado, realizando o reajustamento do preço após o fechamento das operações na bolsa de valores.

(...)

Em apertada síntese é o que ocorreu com a Recorrente, não havendo nada que indique ser variação cambial, trata-se de preço mesmo, ou seja, o vendedor não possui dólares para fixar preço, possui sim seu produto o açúcar, sendo que a variação noticiada é do preço do açúcar e no do dólar. A verdade que a Recorrente possui açúcar e não dólares.

Nessa mesma linha, aproveitando o exemplo acima, podemos mencionar que, após o fechamento do preço na bolsa de valores a compradora efetua o pagamento no terceiro dia posterior à remessa dos produtos, lapso temporal em que pode haver alterações no preço do dólar ocorrendo, aí sim, variação cambial, a qual obviamente é enquadrada com receita financeira, no havendo necessidade de emissão de Nota Fiscal para amparar a mencionada variação ativa, entretanto, veja que existem dois momentos distintos, o período pactuado entre as partes para a fixação de preço e o tempo entre a fixação do preço e o efetivo pagamento, sendo possível se falar em receita financeira somente no último caso, eis que no primeiro os

reajustes são pertinentes a preços conforme exaustivamente exposto supra.

(...)

Sem considerar o aspecto contratual, inexistente em todo o mundo jurídico alguma norma que proíba a emissão de nota fiscal de complemento de preço. Nos contratos firmados com a Empresa GLENCORE, com finais de números 037 e 057, já colhido pela fiscalização, mas também com cópia anexa, pactuou-se a possibilidade de recompra de posição, conforme cláusula 8, sendo que as faturas foram sendo feitas provisoriamente, SENDO ABSOLUTAMENTE NECESSÁRIA A NOTA FISCAL DE COMPLEMENTO DE PREÇO, A QUE O AÇÚCAR DEVERIA SER ENVIADO COM PREÇO ESTIMADO.

Outro aspecto a ser ressaltado refere-se ao contrato da Empresa Coimbra, o qual também fora entregue à fiscalização e anexamos extrato do mesmo a presente, no qual se encontra prevista uma possibilidade de adiantamento de até 90% do produto a ser entregue e caso o preço não esteja fixado será estimado em 60% do preço de mercado, RAZÃO PELA QUAL, MAIS UMA VEZ, SE TORNA ABSOLUTAMENTE NECESSÁRIA A NOTA DE COMPLEMENTO DO PREÇO QUANDO DOS FECHAMENTOS FINAIS, NADA HAVENDO DE VARIAÇÃO CAMBIAL NISSO.

Nesse prumo, resta exaustivamente esclarecida a absoluta necessidade da nota fiscal de complemento de preço, bem como restou comprovado, com clareza indiscutível, que a nota fiscal de complemento não contempla variação cambial e sim formação do preço final da mercadoria no mercado, motivo pelo qual se requer e espera seja corrigido o equívoco por este sensato órgão julgador.

(...)

Ante o exposto supra, mostra-se inteiramente inviável o entendimento da fiscalização no sentido de considerar as notas de complemento de preço como variação cambial, tanto que, pela relevância dos valores, poderíamos supor que é mais rentável explorar a variação cambial indicada do que produzir e vender o açúcar no mercado externo.

(...)

Ainda que, absurdamente, sejam afastados todos os demais argumentos aventados pela Recorrente, o presente auto de infração deve ser lançado com suspensão, uma vez que esta possui Decisão Liminar em sede de antecipação da tutela e Sentença Procedente, na qual a Segunda Vara da Justiça Federal de Araçatuba, por meio do processo 1999.61.07.000974-8, determinou que a Fazenda se abstenha de cobrar PIS/COFINS sobre receitas diferentes do conceito de faturamento, tal como adotado pela lei 07/70 e 70/91, conforme documentos inclusos.

Na mencionada decisão judicial ficou consignado pelo Magistrado o direito da Recorrente se abster ao pagamento das contribuições com base nas leis 9715/98 e 9.718/98, permanecendo no regime da LC 07/70 e 70/91, a qual somente permite a incidência das contribuições sobre a receita da venda de produtos, excluídas as demais receitas e receitas financeiras, as alíquotas de 0,65% para a PIS e 2% para a COFINS, tudo conforme documentos inclusos.

(...)

Mostra-se inteiramente confiscatória a multa de ofício aplicada, haja vista que praticamente dobra o crédito da Fazenda Federal, em situação que, como se pode notar, sem privilegiar a boa -fé do contribuinte, que vendeu seus produtos e pactuou com o comprador o reajuste de preço, o qual fora desconsiderado pela fiscalização.

Assim, a multa confiscatória viola o princípio da capacidade contributiva, haja vista investir contra o patrimônio do contribuinte, violando assim princípios comezinhos de Direito Tributário e da Constituição Federal, razão pela qual deve ser afastada a multa de ofício imputada pela fiscalização.

(...) a natureza jurídica do Selic é de juros remuneratórios, conforme exhaustivamente demonstrado, assim sendo incompatível com a natureza prevista no Código Tributário Nacional que é de mora, razão pela qual deve ser afastada.

(...)

Ademais sua aplicação para fins tributários carece de expressa previsão legal, eis que existem leis que fazem referência à aplicação da taxa Selic, no entanto, não tem uma que trace seus contornos para fins tributários, para que seja atendido o princípio da legalidade.

(...)

Portanto, a taxa de juros de mora é sempre retrospectiva, para indenizar pelo atraso no pagamento vencido da exação e não para remunerar o credor, como se este fosse um investidor, razão pela qual se mostra incompatível com a aplicação para fins tributários, eis que tem sentido inteiramente inverso.

(...)

Pelas razões elencadas supra, cumpre-nos chegar à ilação de que é ilegal e inconstitucional a taxa de juros aplicada às exações ora em discussão, razão pela qual deve ser afastada, aplicando-se a norma que rege a matéria, qual seja, o Código Tributário Nacional.

Requer perícia contábil para avaliar as emissões de notas fiscais, a formação do preço e a contabilização, pois entende que a Autoridade Fiscal não tem conhecimento suficiente para analisar as operações contábeis de exportação.

Termina sua petição recursal, requerendo que seja recebido seu recurso com efeito suspensivo, para que ao final seja dado provimento *para desconstituir o auto de infração, com base nos fundamentos de fato e de direito elencados no decorrer da presente, em especial por se tratar de reajuste de preço de produto e não receita financeira, como quer fazer entender a fiscalização, ou ainda, se receitas financeiras forem, que seja aplicada a inconstitucionalidade contida na lei nº 9.718/98, para que não sejam exigidos PIS/COFINS sobre outras receitas não decorrentes do conceito de faturamento e, na pior das hipóteses, caso sejam afastados todos os argumentos, requer seja minorado o crédito tributário com a exclusão das multas confiscatórias, além da impertinência da Taxa Selic.*

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Pedido de Perícia

O recorrente requer uma perícia contábil para avaliar as emissões de notas fiscais, a formação do preço e a contabilização, pois entende que a Autoridade Fiscal não tem conhecimento suficiente para analisar as operações contábeis de exportação.

Nego a perícia solicitada por entender que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência técnica e legal para o exame da contabilidade do sujeito passivo e por entender que nos autos contêm todos os elementos de prova suficientes para formação de minha convicção.

Saliento que a Súmula CARF nº 08 já pacificou esta matéria no sentido de que o Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Valores referentes às Variações Cambiais. Receita de Exportação.

O recorrente colima demonstrar que as variações cambiais ativas integram as receitas de exportação, sendo, portanto, isentas das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Alega que foram emitidas notas fiscais com valores reduzidos apenas para o acompanhamento e transporte da mercadoria e que posteriormente foram emitidas as notas fiscais complementares aos valores originais para compatibilizar o preço de venda com a cotação internacional do produto, tudo, conforme afirma, previsto em contrato entre as partes.

Gostaria de ressaltar que essa matéria foi discutida na sessão anterior e proferi meu voto de forma diferente que estou votando nestes autos. Acontece que analisando melhor a questão e mantendo o critério que tenho utilizado nos votos que envolvem operações com comercial exportadora, sinto-me obrigado a rever minha posição.

Para melhor entendimento da lide, reproduzo parte do recurso voluntário que descreve a operação do recorrente:

(...), a nota inicial é emitida com natureza de operação de "VENDA PARA ENTREGA FUTURA" englobando geralmente o volume total de açúcar comercializado naquele respectivo lote, tendo em vista que toda nota fiscal emitida deve possuir um preço, este é estimado somente para fins de emissão do documento, em geral na ordem de setenta por cento do preço do produto na data da emissão, sendo que, posteriormente emitem-se tantas notas quantas forem necessárias para o transporte do açúcar até o porto, com natureza de operação "REMESSA ENTREGA FUTURA AÇÚCAR" a qual acompanha o açúcar até o porto, contendo em seu campo de observações o número da nota de venda mencionada acima, conforme se pode ver nos documentos com esta natureza anexos ao presente.

Após o término da operação, ou operações, existe a possibilidade de se fechar um preço melhor ou haver o complemento da diferença do preço fixado na nota de venda, razão pela qual se emite uma nota fiscal com natureza de operação "REAJUSTE DE PREÇO" que são as notas mencionadas pela fiscalização como receitas financeiras (...)

Portanto, a pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se a definir se o valor da nota fiscal complementar, aquela que corresponde à diferença entre o valor da mercadoria na data em que foi entregue a comercial exportadora e o valor da data da efetiva exportação, pela comercial exportadora.

A meu sentir é se suma importância conhecermos o que vem a ser uma “empresa comercial exportadora”.

As micros e pequenas empresas brasileiras nos últimos anos vêm obtendo um aumento em suas exportações que, mesmo sendo em termos absolutos ainda pequeno, já demonstra uma maior vontade por parte de seus empresários a aumentar suas vendas com o mercado externo. Muito se deve às atitudes tomadas pelo governo com a criação de meios que facilitam e desburocratizam os processos necessários para tal feito.

Não se pode olvidar que essas empresas possuem certa dificuldade em atuar no mercado internacional, muitas vezes por não possuírem estrutura logística, departamento capacitado ou até mesmo pela dificuldade ao acesso dos programas de incentivo à exportação do governo e de iniciativas privadas, podendo, portanto contar com o trabalho realizado pelas *trading companies* e comerciais exportadoras. Como isso funciona?

Ao receber um pedido de exportação de mercadorias de sua produção, por muitas vezes a empresa fabricante não está preparada ou não tem condições de exportá-lo, por qualquer motivo. A empresa produtora poderá optar por não efetuar exportações diretamente, utilizando uma terceira empresa para processar suas vendas ao exterior. A modalidade de exportação através de uma terceira empresa se chama “Exportação Indireta”, ou “Exportação via Interveniente”, e tem um tratamento especial, que vamos aqui tratar.

A empresa produtora efetua, então, a venda no mercado interno, com o fim específico de exportação, a uma empresa comercial, que se encarregará de exportá-la, atuando como interveniente na operação.

Portanto, a operação de exportação indireta consiste na venda de produtos destinados à exportação, os quais saem do estabelecimento industrial ou comercial para empresas comerciais exportadoras, *trading companies* ou qualquer outra empresa habilitada a operar com o comércio exterior.

A exportação indireta via empresas comerciais exportadoras, têm tratamento tributário diferenciado e as vendas realizadas para elas têm caráter de exportação direta. Dessa forma, o produtor/exportador conta com isenção de impostos e deixa de ter qualquer responsabilidade sobre a continuidade da operação. Além desse benefício, cito as seguintes vantagens:

- a) Gasto reduzido na comercialização do produto;
- b) Eliminação da pesquisa de mercado;
- c) Eliminação dos procedimentos burocráticos e seus custos, já que a documentação se resume à Nota Fiscal;
- d) Redução de riscos comerciais e de movimentação da mercadoria no exterior;
- e) Redução do custo financeiro decorrente das vendas a prazo, já que, via de regra, as comerciais exportadoras compram à vista; e
- f) Dedicção exclusiva à produção.

Até pouco tempo, a empresa comercial exportadora e a *trading companies* se confundiam. Com o passar dos tempos, a União Federal permitiu que outras empresas tenham características típicas de comercial exportadora, proporcionando um registro equivalente no momento em que seja realizada a primeira exportação ao exterior. Neste momento, as figuras de comercial exportadora e *trading* se dissociaram.

Uma *trading company* deve ser constituída com base no Decreto-Lei nº 1.248/72, devendo obrigatoriamente ser S/A, ter capital social mínimo equivalente a 703.380 UFIR e obter registro especial para operar como *trading* na SECEX/MICT e SRF/MF.

Por sua vez, uma empresa comercial exportadora tem sua constituição regida pela mesma legislação utilizada na abertura de qualquer empresa comercial ou industrial para operar no mercado interno, sem nenhuma exigência quanto a sua natureza, capital social ou registro especial.

As empresas comerciais exportadoras e as *trading companies* atuam como intermediárias na representação e comercialização de produtos entre Brasil e outros países. Têm como objetivo social a comercialização, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial. Essas empresas proporcionam um grande fomento na

área de comércio exterior, tanto no que se diz respeito aos trâmites legais de exportação, quanto no estudo de mercados, viabilidade econômica e a inserção de produtos de interesse para os mais variados mercados.

Com essa pequena noção sobre “empresa comercial exportadora”, me atrevo a enfrentar o caso em epígrafe.

A meu ver existem duas operações realizadas nos autos que não se confundem e não se colidem, a saber:

1 - a venda de produtos a comercial exportadora – exportação indireta - e

2 - a comercialização feita pela comercial exportadora – podendo ser uma exportação ou uma venda para o mercado interno.

A recorrente participa da primeira operação que foi a venda de seu produto a uma comercial exportadora. Essa operação está isenta das contribuições para o PIS e para a Cofins. Surge o direito ao creditamento do crédito presumido do IPI. Essas são as consequências da operação feita entre a recorrente e a comercial exportadora.

A segunda operação diz respeito apenas à comercial exportadora, pois como vimos esta pode comercializar os produtos adquiridos no mercado interno ou no externo. Se forem comercializados no mercado interno, ou não comercializados no prazo de 180 dias, cabe à comercial exportadora o recolhimento dos tributos referentes às operações efetuadas com o recorrente.

Ressalto que para a recorrente a operação teve fim quando da entrega de seus produtos para embarque de exportação ou em recinto alfandegado, por conta e ordem da comercial exportadora. A consequência disto é que se houver desvio no destino da mercadoria, ou seja, venda no mercado interno, o recorrente não perderá seu direito ao crédito presumido, tampouco, deverá arcar com os tributos não recolhidos na operação de venda à comercial exportadora.

Partindo dessa premissa, a partir de 01/02/1999, as operações efetuadas pelo recorrente com a comercial exportadora estavam isentas de pagamento das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Até esse ponto não há discordância. A desavença surge quando a comercial exportadora faz a efetiva exportação dos produtos com preços superiores aos preços que constam nas notas fiscais. Pelos autos, essa diferença é paga à recorrente que, pela sua tese, deve ser computada como receita de exportação, ficando isenta das exações.

A teoria defendida pelo recorrente não encontra amparo legal, pois o momento que define que seus produtos foram comercializados com fim específico de exportação é no ingresso deles em recinto alfandegado. Neste momento, caracteriza-se a exportação indireta, surge a isenção e o direito ao crédito presumido do IPI. Para o recorrente não importa mais o destino de seus produtos, pois seus direitos já estão consagrados.

Destarte, se ocorrer um pagamento complementar referente à operação posterior à venda à comercial exportadora, esse valor não pode se agregar ao valor da

exportação, em vista dela ter ocorrido e se completado de forma indireta na entrada dos produtos em recinto alfandegado.

Então, como classificar os valores recebidos pela recorrente quando a comercial exportadora efetuou a exportação. Entendo que esses valores se subsumem ao art. 9º da Lei nº 9.718/98.

“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 linha do raciocínio desenvolvido, para o produtor/exportador, os valores referentes à variação cambial decorrente das vendas de seus produtos ao exterior, produtos estes que foram transacionados pela comercial exportadora, são receitas financeiras.

Contudo, não podemos esquecer que os fatos geradores ocorreram sob a égide da Lei nº 9.718/98. Sabemos que a aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que alterou a base de cálculo das exações, foi afastado por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. Não obstante a este fato, os autos nos revelam que o recorrente tem ação própria acerca do assunto, circunstância que afasta a possibilidade de análise desta matéria por esse Colegiado.

Nestes casos, quando o sujeito passivo opta pela via judicial para a discussão de matéria tributária implica na renúncia ao poder de recorrer nesta instância, nos termos do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 e do § 2º, art. 1º do Decreto-lei nº 1.737, de 1979.

Sabemos que o objetivo de determinar a renúncia administrativa nestes casos é para respeitar o modelo da jurisdição una, que rege o ordenamento jurídico pátrio.

Processos paralelos, com objeto e finalidade idênticos, podem resultar em efeitos redundantes ou antagônicos. Em qualquer das hipóteses, prevalecerá a decisão judicial, motivo pelo qual a concomitância de processos ofende o princípio da economia processual. Em face disso, a opção do contribuinte pela via judicial encerra o processo administrativo fiscal em definitivo, em qualquer das fases em que ele se encontre.

Ratificando este entendimento, foi aprovado o enunciado de Súmula CARF nº 01, publicada no DOU de 22/12/2009, in verbis:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Registre-se que a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderia ser alterada no processo administrativo, pois tal procedimento feriria a

Constituição Federal, que adota, como já mencionado, o modelo de jurisdição una, onde são soberanas as decisões judiciais.

Assim sendo, não conheço desta matéria por ter sido levada à análise do Poder Judiciário.

Multa de Ofício

Reclama o recorrente que o percentual da multa aplicado tem natureza confiscatória.

Quanto ao caráter confiscatório da multa de ofício, cabe ressaltar que o percentual de 75% está previsto na legislação vigente à época dos fatos, não se podendo reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

O contribuinte prestou declaração inexata à SRF, o que redundou na apuração de tributos e contribuições em montantes inferiores aos efetivamente devidos, estando, portanto, adequadamente tipificada a infração cuja ocorrência impõe também a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Esclareça-se também, que a multa encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não podendo ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma. Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei. Qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, como a contraposição a princípios constitucionais – sob o argumento de suposta ofensa à capacidade contributiva ou por ocorrência de confisco – somente pode ser reconhecido pela via competente, no caso o Poder Judiciário.

Desse modo e não cabendo à autoridade administrativa de julgamento acatar a alegação de que o percentual de multa é confiscatório, não podendo reduzi-lo e nem alterá-lo sem que haja expressa previsão legal, é de se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, sobre os valores de PIS e de Cofins não declarados/recolhidos.

Juros de Mora.

Reclama a recorrente que a natureza jurídica da taxa Selic é de juros remuneratórios, sendo incompatível com a natureza prevista no Código Tributário Nacional que é de mora, razão pela qual deve ser afastada.

No que concerne à exigência de juros de mora com base na taxa Selic, há que se observar o que dispõe o CTN, a respeito:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

A exigência de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic, encontra respaldo nos arts. 13 da Lei n.º 9.065, de 1995, e art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 1996, *in verbis*:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Já o art. 5º, § 3º da Lei n.º 9.430, de 1996, referido pelo art. 61, § 3º, dessa mesma lei, tem a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 5º ... omissis

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Dessa forma, a despeito das considerações expendidas em sentido contrário, uma vez que a legislação utilizada como base legal para a exigência dos juros de mora, em conformidade com o § 1º do art. 161 do CTN, dispôs de forma diversa, elegendo a taxa referencial Selic para títulos federais para o cálculo dos juros moratórios decorrentes da impontualidade do sujeito passivo no adimplemento da obrigação fiscal, não pode ser acolhida a tese de ilegalidade, tampouco podem ser consideradas especulações quanto à sua natureza e forma de apuração.

Consoante noção cediça, os Órgãos judicantes do Poder Executivo não têm competência para apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Compete a esses órgãos tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Noutro giro, não se pode olvidar que esta matéria já foi pacificada no âmbito do CARF, com a aprovação do enunciado de súmula CARF nº 02, publicada no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Forte nestes argumentos, voto no sentido de não conhecer da matéria referente à inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em vista da sua discussão no Poder Judiciário, e na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2012. 20 março de 2012

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA.

Embora acompanhando o ínclito relator na preliminar de concomitância em relação à matéria já submetida ao Poder Judiciário, no mérito ousou dissentar mantendo coerência com entendimento já externado em recente julgamento deste colegiado por ele mencionado, eis que ao contrário do que entende a r. decisão recorrida, verifica-se que ao interpretar a mesma legislação por ela invocada, a Jurisprudência do E. STJ, já repeliu a pretendida distinção entre receita financeira e receita de exportação, proclamando que “a isenção do PIS e da COFINS das receitas decorrentes da exportação de mercadorias, estabelecida no art. 14 da Lei 10.637/2002, abrange a variação cambial positiva desses valores, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. RECEITA DECORRENTE DA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA O EXTERIOR. ISENÇÃO. LEI N. 10.637/02 E MP N. 2.158-35/01. ALCANCE. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. ART. 9º DA LEI N. 9.718/98. OFENSA À CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. ATRIBUIÇÃO DO STF.

1. A jurisprudência desta Corte Superior está consolidada no sentido de que a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior também alcança a variação cambial positiva desses valores.

2. Esse entendimento não ofende a cláusula de reserva de plenário, pois não existiu declaração de inconstitucionalidade de lei a ensejar a aplicação do art. 97 da Constituição da República, nem mesmo de forma velada, mas mera interpretação de regra jurídica.

3. Esta Corte não se presta à análise de afronta a dispositivo constitucional, nem mesmo para fins de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. Agravo regimental não provido.” (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp 969.194/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, em sessão de 16/12/2010, publ. in DJU de 10/02/2011)

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. NORMAS DE ISENÇÃO E IMUNIDADE. INCIDÊNCIA.

1. No contrato de câmbio, com variação cambial positiva, não pode haver tributação na forma do art. 9º da Lei 9.718/98.

2. A regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal estimula a exportação e deve ser interpretada extensivamente.

3. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em um caso análogo, decidiu que: "Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente." (REsp 1.059.041/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008).

4. Recurso especial desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp 1064722/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, em sessão de 16/04/2009, publ. in DJU de 06/05/2009)

“RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO-INCIDÊNCIA. REGRAS DE ISENÇÃO E DE IMUNIDADE.

1. A isenção da contribuição ao PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei nº 10.637/2002, também alcança a variação cambial positiva destes valores.

2. O contrato de câmbio realizado entre a empresa exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, do qual podem decorrer variações cambiais positivas ou negativas, não constitui negócio dissociado da operação de venda ou prestação de serviços ao exterior, mas mecanismo indispensável à sua efetivação, pelo que não pode ser tributado na forma do disposto no art. 9º da Lei nº 9.718/98.

3. Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente.

4. Precedentes da Segunda Turma.

5. Recurso especial não provido. (cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp 1059041/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, em sessão de 07/08/2008, publ. in DJU de 04/09/2008)

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. ISENÇÃO.

1. A isenção do PIS e da COFINS das receitas decorrentes da exportação de mercadorias, estabelecida no art. 14 da Lei 10.637/2002, abrange a variação cambial positiva desses valores. Precedentes da Segunda Turma do STJ.

2. Agravo Regimental não provido.

(cf. Ac. da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp 981.757/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, em sessão de 18/12/2008, publ. in DJU de 24/03/2009)

Isto posto, acompanho o íncrito relator pelo não conhecimento da matéria concomitantemente submetida ao Poder Judiciário, e no mérito dava provimento ao recurso para julgar improcedente o lançamento para reconhecer que a isenção do PIS e da COFINS das receitas decorrentes da exportação de mercadorias, estabelecida no art. 14 da Lei 10.637/2002, abrange a variação cambial positiva desses valores, tal como proclamado pelo E. STJ.

É como voto

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA em 29/03/2012 16:33:22.

Documento autenticado digitalmente por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA em 29/03/2012.

Documento assinado digitalmente por: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO em 29/03/2012 e FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA em 29/03/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 19/02/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP19.0220.10073.611S

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

2267A4B4A3DD6A82B080C4970B19BBF5385071AB