



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.009523/2007-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.673 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de julho de 2020
Recorrente INTRADE PINHAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

DESPESAS GERAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

As despesas gerais de cada ano-calendário, bem como as receitas nele auferidas, quando registradas de conformidade com o regime de competência em que incorridas, como é o caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, não interferem no resultado de outros períodos, uma vez que cada apuração confronta todas receitas e custos/despesas vinculados àquele ajuste, não havendo que se falar em "despesas acumuladas" de períodos anteriores.

EXPORTAÇÃO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL. IMUNIDADE. CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, estando, portanto, sujeitas à CSLL, cuja imunidade não é alcançada pelo artigo 149, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO.

Comprovada a falta de declaração/recolhimento de tributos e contribuições federais, procede-se a exigência de ofício dos valores não satisfeitos, devidamente acompanhada da imposição da multa de ofício, como sanção pecuniária a um ato ilícito, no percentual de 75% previsto na legislação pertinente.

INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa. Sumula CARF 02.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4, DE 2009.

Nos termos da Súmula CARF nº 4, de 2009, "A partir de 01 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ (fls. 25/27); das Contribuições ao Programa de Integração Social - PIS (fls. 30/32); para Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 35/37) e da Contribuição Social- sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 40/42), lavrados em 06/11/2007, contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência do procedimento de fiscalização autorizado pelo MPF nº 08.1.12.00.2007-00326-1, fl. 02, relativo ao ano-calendário de 2002.

Conforme DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO à fi. 03, foi formalizada a exigência no total de R\$ 1.447.541,74, já incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até a data da lavratura, assim discriminada:

IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	TOTAIS EM R\$
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ	932.046,41
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO - CSLL	363.074,23
PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS	27.143,40
CONTRIBUIÇÃO AO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS	125.277,70
TOTAL	1.447.541,74

A Ação Fiscal foi iniciada em 23/08/2006 com a ciência da contribuinte ao TERMO DE INTIMAÇÃO de fls. 43/44, decorrente do MPF - Diligência nº

08.1.04.00-2006-00383-5 (fl. 01), sendo a pessoa jurídica intimada a apresentar os elementos abaixo especificados:

1. Comprovar através de documentação hábil e idônea o valor de R\$4.073.243,25, constante da ficha 06-A, linha 32-Variações Cambiais Passivas, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ do ano-calendário de 2002, apresentada pela diligenciada à Secretaria da Receita Federal.
2. Cópia das contas contábeis do livro Razão, representativas dos valores citados no item anterior;
3. Livros "Diário" e "Razão" do ano-calendário de 2002;
4. Cópia do contrato social e suas alterações ocorridas nos anos de 2001, até a presente data.

O trabalho fiscal encontra-se sintetizado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 13/20, cujo teor adiante é reproduzido parcialmente:

I - A EMPRESA

(...) A fiscalizada é Sociedade Empresária Limitada (Código Civil de 2002, Lei n.º 10.416/02), tendo como principal atividade o "comércio, exportação, importação e benefício de café em grão e café solúvel, torrado, torrado e moído e cereais em geral", CNAE Fiscal n.º 5121-7-03: comércio atacadista de café em grão.

Saliente-se que é prática comum no mercado de exportação de café, a empresa exportadora receber dos bancos com os quais opera, adiantamentos por conta de futura exportação de café, os chamados "Adiantamentos de Contratos de Câmbio - ACCs", através dos quais a empresa se compromete a exportar, no prazo de 06 (seis) meses, valores em dólares, suficiente para cobrir as quantias adiantadas. Em se concretizando a exportação, o próprio banco, no fechamento de câmbio, já retira para si parte dos valores remetidos pelo importador. Caso a exportadora não comprovar o embarque das mercadorias, no prazo estabelecido, os estabelecimentos bancários credores estão autorizados a debitar na conta-corrente da empresa, o equivalente em reais, dos dólares adiantados.

II - APRESENTAÇÃO DA DIPJ-2003 - AC 2002

A Fiscalizada entregou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), relativa ao ano-calendário de 2002, que foi processada por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil sob o n.º 1155371, optando pela tributação através do Lucro Real Anual, o que vale dizer que deve obediência às normas da legislação comercial e fiscal na apuração do seu resultado societário e para fins tributários.

III- A ACÇÃO FISCAL

Amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência n.º 08.1.04.00-2006- 00383-5 e Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização n.º 08.1.12.00-2007-00326-1, lavrei, dentre outros, os seguintes termos:

1. Termo de Intimação, datado de 22/08/2006, quando foram solicitados os elementos a saber: (...)

Resposta da empresa: Através da correspondência datada de 11.09.2006, a fiscalizada informa que:

- as variações cambiais passivas foram devidamente contabilizadas conforme conta n.º 332020001, sub-conta 33202, da FICHA RAZÃO CONTÁBIL, que demonstra a variação contábil passiva de contrato de câmbio contratado pela empresa;

- as operações cambiais dos contratos mencionados na FICHA RAZÃO CONTÁBIL, foram liquidadas com a captação de recursos financeiros junto a IRMÃOS RIBEIRO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, ficando esta mesma empresa "credora" junto à Intrade Pinhal Exportação Ltda, conforme registros contábeis.

2. Atendendo ao Termo de Intimação datado de 09/02/2007, a fiscalizada, através da correspondência de 26/02/2007 informa que:

- na realidade, a empresa Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda., através de uma negociação com a Intrade Pinhal Exportação e Importação Ltda., assumiu as obrigações junto aos Bancos, referente aos contratos abaixo relacionados.

- como prova da assunção das dívidas perante os Bancos seguem anexos os contratos e escritura de Penhor Mercantil e Hipoteca firmados entre as partes envolvidas (Bancos, Irmãos Ribeiro e Intrade Pinhal).

- venha apresentar todos os documentos exigidos pela fiscalização, como:

a) Ficha Razão Contábil da conta nº 3320200001 e sub-conta nº 33202.

b) Cópia dos contratos de assunção de dívida da Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda.

c) Escritura Pública de Penhor Mercantil e Hipoteca com outorga de Fiança em Garantia da Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda.

3. Por intermédio do Termo, datado de 22/06/2007, a fiscalizada foi reintimada a apresentar:

- (■■■)

- Planilha de cálculo, individualizada por contrato, demonstrando o total de R\$ 4.073.243,25 de Variações Cambiais Passivas, contabilizadas no ano calendário de 2002;

4. Em resposta protocolada em 05/07/2007 a fiscalizada informa:

- Conforme solicitado segue anexa Planilha de Cálculo individualizada por contrato, mês a mês, baseado no dólar, instituído pelos Atos Declaratórios da RECEITA FEDERAL. Para fins de determinação do lucro real, no reconhecimento das variações monetárias decorrentes de atualizações de créditos ou obrigações em moeda estrangeira, quando da elaboração do balanço, referente à Variação Cambial Passiva, contabilizada no ano calendário de 2002.

5. Em 05/10/2007, foi a fiscalizada intimada a apresentar planilha consolidada, por mês de competência, discriminando os totais das Variações Cambiais Passivas e planilha consolidada, por mês de competência, discriminando os totais das Variações Cambiais Ativas, sobre Adiantamentos de Contratos de Câmbio - ACCs, incidentes no período de setembro/2000 (mês da 1ª contratação de câmbio) a outubro/2002 (data da baixa do último contrato).

6. Atendendo o que foi solicitado, a fiscalizada apresenta a esta fiscalização federal, planilhas individualizadas por contrato, segregando o valor das variações cambiais passivas e variações cambiais ativas.

7. Com base nas planilhas, livros e documentos apresentados pela fiscalizada, este Auditor-Fiscal elaborou o demonstrativo denominado "PLANILHA DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS, CONSOLIDADA POR MÊS DE LIQUIDAÇÃO DOS CONTRATOS", onde foram agregados, segundo os meses de contabilização das baixas, os valores das variações cambiais passivas e ativas, cujo total das passivas soma R\$ 4.143.628,00 e das ativas R\$ 1.609.864,00.

IV- DA ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO E DAS INFRAÇÕES APURADAS

Da auditoria fiscal realizada e da análise da documentação apresentada, verifiquei que a fiscalizada, em conformidade com o disposto no artigo 30 da MP-2.158/35-1, postergou para o momento da liquidação dos Contratos de Câmbio - ACCs, a apropriação das variações cambiais (passivas e ativas), incidentes desde o início da contratação de câmbio, até o momento da liquidação dos referidos contratos (regime de caixa). Saliente-se que os Adiantamentos de Contrato de Câmbio, em número de 27, foram relacionados e identificados por número e data da contratação, na correspondência datada de 26/02/2007, endereçada a este Serviço de Fiscalização, bem como individualizados, com as respectivas variações cambiais passivas e ativas, na resposta a este Auditor-Fiscal, datada de 03/07/2007, protocolada no protocolo geral da DRFB/Campinas em 05/07/2007.

Acontece que verificando a Demonstração do Resultado da empresa, constante na Ficha 06-A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, do exercício 2003, ano calendário 2002, constatei que a fiscalizada apropriou na apuração do resultado tributável, apenas as Variações Cambiais Passivas (despesas financeiras), deixando de fora os valores das Variações Cambiais Ativas sobre os mesmos contratos (receitas financeiras), no montante de R\$ 1.609.864,00, conforme demonstrativo denominado "PLANILHA DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS, CONSOLIDADA POR MÊS DE LIQUIDAÇÃO DOS CONTRATOS", o qual faz parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal, elaborado por este Auditor-Fiscal, agregando os valores mensais, individualizados por contrato, fornecidos pela própria empresa.

V- OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS FALTA DE APROPRIAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS

Diante dos fatos anteriormente expostos, verificou-se omissão de receitas financeiras, representada pela falta de contabilização das variações cambiais ativas no cálculo do valor tributável do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2002, bem como na base de cálculo do PIS e COFINS, pois o artigo 30 da MP 2.158/35-1, assim dispõe:

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

Assim sendo, os valores a seguir discriminados, totalizados pelos meses das baixas, que deixaram de compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, serão levados à tributação, através de lançamento de ofício, por meio dos respectivos Autos de Infração.

Variações Cambiais Ativas Não Contabilizadas no ano-calendário de 2002

MÊS/ANO	VALOR (R\$)
Março/2002	63.756,00
Maio/2002	489.990,00
Junho/2002	472.428,00
Julho/2002	38.640,00
Agosto/2002	183.060,00
Setembro/2002	161.540,00
Outubro/2002	200.450,00
TOTAL	1.609.864,00

Na DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL do AI de IRPJ, fls. 26/27, o auditor fiscal atribui à contribuinte a prática da seguinte irregularidade:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS e FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS

Falta de contabilização de V.C Ativa sobre obrigações em moeda estrangeira, assumidas junto a estabelecimentos bancários, referente a Adiantamento de Contratos de Câmbio não cumpridos por falta de exportação de produtos.

Em consonância com o disposto no artigo 30 da MP-2.158/01, a empresa em questão postergou a apropriação das variações cambiais (Passivas e Ativas), dos contratos assumidos em 2000 e 2001, para o momento da liquidação da operação (regime de caixa). Porém, por ocasião da consideração das variações cambiais (liquidação das operações por assunção das dívidas e/ou pagamentos ocorridos durante o ano de 2002), empresa considerou apenas o montante das Variações Monetárias Passivas, deixando de apropriar como receitas financeiras o montante das Variações Monetárias Ativas, no valor total de R\$ 1.609.864,00, produzidas entre a contratação da obrigação e a baixa em sua contabilidade, ocorridas nos meses de março, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro do ano-calendário de 2002, cujos valores individuais, por contrato encontram-se inseridos nas planilhas apresentadas pela fiscalizada, individualizados por contrato, os quais foram resumidos por mês de liquidação/baixa, na planilha denominada "PLANILHA DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS, CONSOLIDADA POR MÊS DE LIQUIDAÇÃO DOS CONTRATOS", reduzindo, de forma indevida, o lucro tributável apurado em 31/12/2002. A descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal encontram-se inseridas no Termo de Verificação Fiscal, desta mesma data, cuja cópia faz parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/2002	63.756,00	75,00
31/12/2002	489.990,00	75,00
31/12/2002	472.428,00	75,00
31/12/2002	38.640,00	75,00
31/12/2002	183.060,00	75,00
31/12/2002	161.540,00	75,00
31/12/2002	200.450,00	75,00

Enquadramento Legal: Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 288 e 373, do RIR/99. Art. 30 da MP 2.158/35-01.

Com a mesma descrição dos fatos, na apuração de ajuste em 31/12/2002 foram também exigidas as diferenças de CSLL, fundamentadas no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 10 da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96, e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições, fls. 41/42.

As contribuições ao PIS e à COFINS, fls. 31/33 e 36/37 foram igualmente exigidas sobre os montantes mensais das receitas financeiras omitidas nos meses de março, maio, junho a outubro do ano-calendário de 2002, fundamentadas respectivamente: nos arts. 10 e 30 da Lei Complementar nº 7/70; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9.715/98 e arts. 20 e 30 da Lei nº 9.718/98 (PIS) e art. 10 da Lei Complementar nº 70/91; arts. 20, 30 e 80 da Lei nº 9.718/98, com as alterações da

Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições (COFINS).

Dada ciência pessoal ao sócio gerente da pessoa jurídica em 06/11/2007, conforme assinaturas apostas nos rodapés dos autos às fls. 25, 30, 35 e 40 (Instrumento Particular de alteração Contratual - JUCESP em 22/05/2000 às fls. 47/53), a autuada formaliza a impugnação às fls. 245/260, em 06/12/2007, por meio de seus advogados e bastantes procuradores (Instrumento de Procuração à fl. 261), alegando as razões de fato e de direito adiante reproduzidos parcialmente:

I - DOS FATOS

(...)

Ocorre que, nada obstante ao argumento quanto à existência efetiva destas variações ativas, há de se denotar que tanto a imputação do pagamento dos tributos e contribuições apurados, quanto a respectiva multa aplicada, no percentual em que foi determinado, não merecem prosperar, porquanto:

(i) não há que se falar em base impositiva apta a compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que se contabilizasse as variações cambiais ativas nos registros da Impugnante, diante da existência de prejuízo fiscal acumulado a maior em relação a tais receitas. Dessa forma, não havendo lucro, infundada resta a cobrança de IRPJ e de CSLL no ano-calendário de 2002;

(ii) além do disposto no tópico supra, a cobrança também é indevida, pois, nos termos do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal, as receitas decorrentes de exportação estão imunes às contribuições sociais;

(iii) as variações cambiais ativas consistem em típicas receitas de exportação, sujeitas, portanto, à imunidade das contribuições sociais, haja vista que constituem uma consequência do contrato de câmbio, e não em elemento autônomo e diverso deste, sendo que sem a celebração do contrato, as variações jamais ocorreriam; e

(iv) ante a isenção e imunidade a que referidas variações estão sujeitas, a ausência do registro destes valores configura mera inexatidão contábil, não dotada de reflexos tributários, já que, não ocasionam prejuízos ao Fisco, a exemplo de instrução recente expedida pela própria Receita Federal do Brasil, no Perguntas e Respostas, itens 042 e 044 referentes à DIPJ-2007.

II - DO DIREITO

DA INEXISTÊNCIA DE RECEITA PARA COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL EXIGIDOS

(...) a modalidade do contrato objeto da presente autuação consistiu no referido ACC. Desta feita, é de se inferir que da data do adiantamento até a data da liquidação do valor financiado, evidentemente a variação na taxa de câmbio, seja ela ativa ou passiva, haveria de ser contabilizada junto aos registros da empresa.

Assim, embora a autoridade fiscal tenha autuado a Impugnante pela falta de apuração das variações ativas derivadas, a qual deveria se dar por mês de competência, deixou de relacioná-las, ao final da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), com os prejuízos fiscais acumulados, os quais podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, o fisco ao considerar apenas as variações cambiais ativas na presente autuação, utiliza-se de esforço meramente hermenêutico para motivar esta cobrança, na medida em que baseia suas alegações tão-somente sobre apuração isolada destas receitas. Ou seja, isenta-se de ponderar as despesas gerais incorridas pela

Impugnante no decorrer dos exercícios anteriores e, por conseguinte, o prejuízo acumulado no exercício de 2003 (ano-calendário 2002), cujo saldo negativo, conforme DIPJ2002 e 2003 (docs. 04 e 05), contraposto a tais receitas (+R\$ 1.609.864,00), não seria suprido.

Vale dizer, para se apurar o lucro que pudesse dar ensejo à cobrança do IRPJ ou da CSLL, mister se faz que, da simples contraposição entre valores apurados como receitas (+) e despesas (-), acrescidos de adições e exclusões legalmente previstas pertinentes a cada um destes dois tributos, resultasse uma diferença positiva na Demonstração de Resultados da Impugnante.

Isto porque a hipótese de incidência tanto do IRPJ quanto da CSLL derivam da obtenção de lucro auferido pela empresa contribuinte. Ou seja, há de se constatar se efetivamente houve incremento de suas riquezas, para somente então se cogitar da sujeição a estas tributações; evento o qual não figurou no caso em tela.

Oportuno esclarecer, ademais, que sendo certo que os conceitos de "receita" e "lucro" não se confundem, há de se denotar, contudo, a conexão e inter-relação existente entre estes dois termos. Tal assertiva se justifica na medida em que esse é composto por aquela, de forma que, grosso modo, não havendo auferição de receita e exclusões suficientes a suprir as despesas e adições determinadas em lei para fins de apuração do IR e da CSLL, por conseguinte inexistiria lucro (resultado positivo) a ser tributado.

Tal aspecto demonstra, portanto, a necessidade da configuração de acréscimo patrimonial, consubstanciado em acréscimo de receitas, para fins de incidência destes tributos, tal como dispõem os arts. 43, do Código Tributário Nacional e 195, inciso I, alínea 'c', da Carta Magna, de cujos teores se depreendem, respectivamente, a abrangência da base de cálculo do IR e da CSLL, in verbis: (...)

(...)

Diante de todo o exposto é que apenas auferindo resultado positivo é que se poderia cogitar da existência de lucro passível da incidência dos referidos tributos.

In casu, observa-se que ainda que se contabilizasse as variações cambiais ativas, a contrapeso haveria que se compensar com o prejuízo fiscal acumulado nos períodos anteriores; de maneira que, efetuando a contabilização dos valores nestes moldes, ainda se constataria a existência de um saldo negativo.

DA IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

No tocante à CSLL, ainda que não se entenda pelo disposto no tópico anterior, assertiva esta cogitada apenas ad argumentandum, há que se denotar que a presente cobrança também não merece guarida, em virtude da imunidade outorgada pelo disposto no art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que determinou a não incidência das contribuições sociais em face das receitas derivadas de exportação.

Note-se, destarte, que assim como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) igualmente constitui espécie do gênero contribuição social, de modo a sujeitar-se, portanto, às imunidades contidas nos incisos do art. 149, §2º, da CF/88.

Esclareça-se, por oportuno, que atinente à contribuição ao PIS e à COFINS, é expresso e pacífico o entendimento acerca de sua não incidência sobre as receitas decorrentes de exportação. Note-se que antes mesmo da introdução da referida norma

imunizadora, por meio da Emenda Constitucional n.º 33, de 11/12/2001 (EC 30/01), tais receitas já eram beneficiadas com o instituto da isenção: instituída à COFINS, por meio do art. 7 da Lei Complementar n.º 70, de 16/03/1991 (LC 70/91) e ao PIS, por intermédio do art. 10 da Lei n.º 9.004, de 16/03/1995, normas as quais atualmente estão reguladas na Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, art. 14, inciso I e §1º. Nesta esteira, a EC 33/01 veio apenas reafirmar e reforçar a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas destas operações.

(...)Nestes termos, por constituir a CSLL uma espécie de contribuição social, assim como a COFINS e o PIS, referida contribuição também deverá se valer do manto da imunidade que estas duas fazem jus, independentemente da constituição da sua base de cálculo.

(...)

Assim, a despeito de a Carta Magna ter expressamente imunizado somente as "receitas" derivadas de operações de exportação, a fruição da não incidência deverá ser igualmente aplicada à CSLL (ainda que a base de cálculo corresponda ao "lucro"), em virtude de a apuração do lucro derivar da apuração das receitas, tal como demonstrado no tópico anterior.

Com efeito, diante de uma interpretação sistemática do lume de que a "receita" com as exportações abrange o "lucro" com as exportações, na medida em que o conceito daquela é mais extenso do que este, é de se inferir que a norma que instituir eventual imunidade a determinada receita, também deverá ser aplicada ao respectivo lucro apurado, já que àquele que é permitido o mais, também será permitido o menos (cui licet quod est plus, licet utique quod est minus).

(...)Ademais, nesse mesmo sentido a jurisprudência se pronunciou acerca da exclusão da base de cálculo da CSLL o montante decorrente da exportação:

TRIBUTÁRIO. CSLL. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE ART. 149, PARÁGRAFO 2º, I, DA CF.

I - O art. 149, parágrafo 2º da CF, acrescentado pela Emenda Constitucional 33/2001, ao dizer que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas oriundas de exportação, não quis restringir o seu alcance às contribuições cobradas sobre a receita bruta, mas apenas que os valores auferidos pelo contribuinte em face de tais operações devem ser excluídos da tributação. Ábranse, assim a CSLL, de cuja base de cálculo (lucro líquido) afastar-se-á o montante decorrente da venda de produtos para o exterior. (TRF5, Terceira Turma, AC 391921, Processo 200581000061298, DJ 06/12/2006, unânime - mesmo entendimento no MAS 91314, Processo 200481000108006).

De todo o exposto, resta manifesto, portanto, que qualquer espécie de contribuição social, seja ela incidente sobre receita ou lucro (PIS, COFINS, CSLL), estará acobertada pela norma imunizadora contida no art. 149, §2º, CF/88.

DA APLICAÇÃO DA REGRA IMUNIZADORA PRECONIZADA NO ART. 149, §2º, INCISO I, CF/88, ÀS RECEITAS DECORRENTES DE VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS

Constatado que a imunidade tributária quanto à contribuição ao PIS, à COFINS e à CSLL sobre as receitas de exportação encontra evidente respaldo constitucional, impende esclarecer que este mesmo manto alcança as variações cambiais ativas decorrentes desta operação.

(...)

Tendo em vista que para a concretização da venda de mercadorias ao exterior pelas empresas exportadoras faz-se necessária a celebração de contrato de câmbio, é de se inferir que o ato principal consiste na exportação dos produtos pelas empresas nacionais, enquanto que o contrato de câmbio celebrado configura mero ato acessório e secundário, necessário à efetivação do principal.

Isto significa que "a venda ao exterior é o evento determinante - fato jurídico - das chamadas receitas cambiais de exportação e, como tal, define a natureza jurídica das receitas, porquanto sem aquele evento elas jamais ocorreriam".

(...)

Tal raciocínio é direcionado no sentido de afastar o entendimento das autoridades fiscais que, desde 1998, com a inserção da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, começaram a tributar as variações cambiais ativas decorrentes de vendas ao exterior, sob o fundamento de que tais valores, sendo considerados típicas receitas financeiras, estariam excluídos da regra imunizadora aludida no referido dispositivo constitucional, assim como da regra isentiva da MP 2.158-35/01, art. 14, inciso I e §1º.

(...)

Ratificando ainda tal entendimento, forçoso denotar que estas variações cambiais ativas não se equiparam às receitas decorrentes de aplicação financeira, pois resta evidente que os ACCs detêm nítida natureza de financiamento da exportação. Isto porque, diversamente da aplicação financeira, não são dotados de cunho especulativo, tais como típicos atos de investimento, consistente no emprego de capital em negócios ou em títulos com a específica finalidade de obtenção do lucro.

(...) Tanto é assim que a própria Receita Federal já se manifestou nos seguintes termos:

IRPJ. A natureza jurídica dos adiantamentos sobre Contratos de Câmbio e dos Pagamentos antecipados de Exportação é de financiamento (...) DRF de Julgamento - Santarém, 1ª Turma, Acórdão 3.418, 07/12/2004.

(...)

Ademais, deste mesmo entendimento compartilham os tribunais em diversos julgados, os quais ora se colaciona:

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCIDÊNCIA. EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS. A isenção do PIS e da COFINS incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no art. 14 da Lei 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores. (STJ, Segunda Turma, RESP 761.644/RS, 12/2005)

RECEITAS FINANCEIRAS PROVENIENTES DE EXPORTAÇÃO. PIS/COFINS.

ISENÇÃO. IMUNIDADE. A isenção do PIS e da COFINS, das receitas e produtos de exportação foi alçada à imunidade constitucional pelo art. 149, §2º, I, não havendo neste ou em qualquer dispositivo infraconstitucional restrição às quais receitas não são abarcadas pelas normas.

Desta forma mesmo que receitas financeiras, se provenientes de variação cambial de produto de exportação, não podem sofrer as tributações em comento. (TRF4, Primeira Turma, Mas 2002.71.08.007706-8, 24/11/2004)

DA INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º, ART. 3º, DA LEI 9.718/98: DA NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE AS RECEITAS CAMBIAIS

E, finalmente, nada obstante à regra imunizadora às receitas decorrentes de exportação, a cobrança fundamentada na tese de que as variações cambiais configurariam receitas financeiras sujeitas ao PIS e à COFINS seria ainda mais rechaçada, haja vista o entendimento assente do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle de constitucionalidade incidental, ao declarar a inconstitucionalidade do SI", do art. 3º, da Lei nº 9.718/98.

(...)

Ademais, nem se alegue que com a Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, editada após a instituição da Lei nº 9.718/98, teria sido legitimada a ampliação do conceito de faturamento, tal como disposto no §1º do art. 3º, da citada lei. Como bem asseverado no RE 357.950/RS, "A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do §1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98".

(...)

Isto significa que, ainda que se pretendesse afastar a regra imunizadora das receitas derivadas de exportação, as variações cambiais também não seriam computadas para fins de apuração do PIS e da COFINS, tendo em vista que restou dirimida a questão de que tais receitas cambiais, por extrapolarem o conceito de receita bruta, não compõem o conceito de faturamento da empresa.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PENA APLICADA

Demais de todo o exposto, ainda que se admitisse que os tributos e contribuições ora refutados fossem devidos, assertiva esta que se cogita apenas a título de argumentação, a pena imputada pela autoridade fiscal demonstra-se eivada de ilegitimidade e inconstitucionalidade.

(...)

Conforme entendimento corrente em nossos Tribunais, "a eficácia da pena aplicada está diretamente ligada ao princípio da proporcionalidade, a fim de assegurar a individualização, pois quanto mais o juiz se aproximar das condições que envolvem o fato, da pessoa do acusado, possibilitando a aplicação da sanção mais adequada, tanto mais terá contribuído para a eficácia da punição".

Tal circunstância pode e deve ser levada em consideração na gradação da penalidade, para que seja reduzida - ou até mesmo excluída - a multa ora tratada, notadamente pela finalidade e princípios que devem ser observados em sua aplicação.

(...)

A multa ora impugnada importa aplicação de "sanções desproporcionais ou inadequadas em relação às infrações praticadas". Ela extrapola a finalidade da sanção e, nessa medida, representa o confisco vetado pelo mencionado art. 150, IV, da Constituição Federal.

(...)

III - DO PEDIDO

Em face de todo o exposto, requer seja recebida, conhecida, processada e inteiramente provida a presente impugnação, para anular todos os Autos de Infração lavrados, porquanto:

=> com relação à cobrança do IRPJ e da CSLL, a nulidade se justifica, pois inexistia base impositiva para compor o cálculo destes tributos, haja vista a apuração de prejuízo fiscal acumulado nos exercícios anteriores. Assim, faz-se mister o reconhecimento do direito da Impugnante à compensação destes valores;

=> com relação ao PIS e à COFINS, improcedente a cobrança em virtude da regra imunizadora contida no art. 149, §2º, inciso I, CF/88, a qual é plenamente aplicável às variações cambiais decorrentes de exportação, sendo que tal fundamento igualmente se aplica à CSLL, reforçando, assim o afastamento desta contribuição, além do fundamento esposado no item supra;

=> ainda, com relação às autuações referentes ao PIS e à COFINS, infundada ainda sua cobrança, tendo em vista o assente entendimento da Suprema Corte pela inconstitucionalidade do §1º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98, que afastou a ampliação do conceito de faturamento;

=> os exorbitantes percentuais de multa e juros de mora aplicados demonstram o evidente caráter confiscatório da penalidade imputada à Impugnante, fazendo-se necessário seu afastamento, diante da flagrante inconstitucionalidade; e

=> em caráter eventual, seja somente aplicada multa relativa à irregularidade dos registros contábeis da Impugnante, pela falta de apuração das variações cambiais ativas ora questionadas; havendo que ser considerado, contudo, para fins de balizamento desta penalidade, que tal omissão não gerou qualquer lesão ao Fisco, já que o prejuízo acumulado pela Impugnante supera o valor auferido com estas receitas cambiais.

Às fls. 379/381 foi juntado o extrato do processo no sistema SIEF, com indicação de suspensão dos 16 (dezesseis) débitos cadastrados por julgamento da impugnação.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou procedente em parte a defesa da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INCORREÇÕES SANÁVEIS.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF). Segundo art. 60, imprecisões na apuração da exigência, passíveis de saneamento no contencioso administrativo, não resultam em nulidade do lançamento, quando não comprometida a defesa da autuada.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OMISSÃO DE RECEITA. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.

Na esfera administrativa considera-se definitiva a matéria não expressamente impugnada pela contribuinte - omissão de variação cambial ativa precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

RECEITA OMITIDA. SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL. OBSERVÂNCIA PELO FISCO.

Correta a determinação pelo Fisco do tributo lançado de ofício, em decorrência de omissão de receitas de variação cambial ativa, não questionada pela impugnante, com observância do regime de tributação pelo lucro real, procedendo a recomposição da base tributável no período.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. RECEITA OMITIDA. CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA NO PERÍODO. RECOMPOSIÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL.

Tendo a contribuinte apurado base de cálculo negativa de CSLL no período, impõe-se a recomposição da base tributável nos autos, considerando a receita omitida no resultado.

PERÍODOS ANTERIORES. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO DE CSLL NEGATIVA. COMPENSAÇÃO ADMITIDA. LIMITE DE 30% DA BASE TRIBUTÁVEL.

Autorizando a legislação pertinente a compensação da base tributável apurada no período até o limite de 30%, mediante a utilização de saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, procede-se à compensação solicitada pela impugnante, tendo em vista a existência no período de saldos disponíveis para a pessoa jurídica no sistema SAPLI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITAS FINANCEIRAS. PIS E COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

As receitas de variação cambial ativa não configuram receita de exportação decorrente da atividade da empresa, sendo consideradas receitas financeiras pela legislação tributária, para fins de composição da base de cálculo de tributos e contribuições federais.

Declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 30 da Lei nº 9.718, de 1998 em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a repercussão geral da matéria em questão, impõe-se, em observância ao art. 26-A, parágrafo 6º, inciso I, do Decreto 70.235, de 1972, afastar as exigências de PIS e Cofins incidentes sobre receitas omitidas de variação cambial ativa, reconhecida pela legislação como receita de natureza financeira.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO.

Comprovada a falta de declaração/recolhimento de tributos e contribuições federais, procede-se a exigência de ofício dos valores não satisfeitos, devidamente acompanhada da imposição da multa de ofício, como sanção

pecuniária a um ato ilícito, no percentual de 75% previsto na legislação pertinente.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

O inadimplemento da obrigação tributária acarreta a incidência, a partir da data do vencimento do tributo, de juros moratórios que, nos termos da Lei n.º 9.065, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, cuja legalidade foi confirmada pelo STF.

INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em manifestação anterior, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

Fatos

O presente litígio consiste de contestação apresentada pela autuada contra a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre a receita omitida no ano-calendário de 2002, decorrente de variações cambiais ativas não inseridas no resultado apurado na DIPJ/2003.

Em um brevíssimo resumo, a contribuinte reconhece a omissão das receitas, mas entende serem nulos os lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que acrescidos os valores levantados pela fiscalização ao resultado do período, não remanesceria base de cálculo, por ter sido apurado prejuízo no ano de 2002, devendo ser também considerado o acúmulo de "despesas" incorridas pela empresa em anos anteriores.

Insurge-se, ainda, contra os percentuais da multa de ofício e dos juros de mora incidentes sobre os débitos exigidos, afirmando serem exorbitantes e injustos tais acréscimos ao tributo devido, o que representa verdadeiro confisco no patrimônio dos contribuintes, confrontando princípios constitucionais.

Despesas gerais acumuladas

Conforme já mencionado acima, a contribuinte reconhece ter omitido, em sua apuração de ajuste em 31/12/2002, a receita decorrente de variação cambial ativa, no total de R\$ 1.609.864,00.

Contudo, segundo seu entendimento, ainda que no resultado apontado na DIPJ/2003 tivesse sido incluída a receita omitida, não haveria base tributável para o IRPJ e CSLL no resultado do período, tendo em conta a apuração pela empresa de prejuízo fiscal no ano de 2002 a ser considerado, como também a existência de despesas gerais acumuladas, incorridas pela empresa em anos anteriores.

Entendo, em linha com o já decidido em primeira instância, que as despesas gerais de cada ano-calendário, bem como as receitas nele auferidas, quando registradas de conformidade com o regime de competência em que incorridas, como é o caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, não interferem no resultado de outros períodos, uma vez que cada apuração confronta todas receitas e custos/despesas vinculados àquele ajuste, não havendo que se falar em "despesas acumuladas" de períodos anteriores.

No entanto, ressalta-se que, corretamente, em favor da contribuinte, o acórdão recorrido já reconheceu 100% do prejuízo fiscal do ano em comento, assim como o percentual limite de 30% autorizado em lei para compensação de prejuízo fiscal do ano anterior (e-fl. 444 e segs).

Imunidade de CSLL das variações cambiais das receitas de exportação

A Recorrente entende que as variações cambiais originadas de receitas de exportação estariam sob o abrigo da imunidade concedidas à atividade da empresa no que se refere à CSLL.

Entendo que as variações cambiais ativas são oriundas e inerentes aos contratos de exportações de bens, decorrendo diretamente do negócio jurídico realizado pela empresa. Assim, não podem as operações cambiais ser dissociadas da exportação das mercadorias.

Não é possível segregar as receitas da venda de mercadorias das variações cambiais ativas, por se constituírem em exigência das relações de comércio internacional.

A EC 33/2001 introduziu diversos dispositivos no art. 149 da Constituição, relativos a contribuições tributárias, particularmente, a regra de imunidade tributária que foi criada por essa emenda constitucional, vazada no inciso I do § 2º do art. 149, nestes termos: "As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (...) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação".

Em 2010, o Supremo Tribunal Federal firmou a orientação – muito importante e favorável ao fisco – de que essa imunidade, por ser objetiva, só se aplica a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham como fato gerador a obtenção de receita (RE 564.413/SC; RE 474.132/SC; RE 566.259/RS). Dessa forma, ela afasta a incidência de contribuições como a COFINS (CF, art. 195, I, "b") e o PIS/PASEP (CF, art. 239), mas não se aplica a contribuições como a CSLL (CF, art. 195, I, "c").

Vejam que, se a imunidade fosse subjetiva (isto é, fosse instituída em função de uma pessoa, de um sujeito), ela beneficiaria a empresa exportadora (a pessoa jurídica), de sorte que o lucro por esta obtido ficaria imune – bem como qualquer outra tributação que ela tivesse que suportar como decorrência, ainda que indireta, da exportação que efetuou. Mas não se

entendeu assim. Sendo objetiva a imunidade, nada valem considerações acerca do exportador; é só a operação de exportação que é imune, e só as receitas que decorram dessa operação.

Discutia-se, ainda, a incidência, ou não, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas que a empresa exportadora obtenha e que não correspondam estritamente ao conceito de “faturamento” (receitas de venda de bens e prestação de serviços que constituam objeto da atividade empresarial da pessoa jurídica). Especificamente, o fisco entendia que as chamadas “variações cambiais ativas” eram receitas financeiras que não estariam alcançadas pela imunidade, enquanto os contribuintes defendiam que pouco importa saber se financeiras ou não essas receitas, pois elas seriam imunes em razão do fato de decorrerem das exportações.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral, que essas receitas de variação cambial ativa são imunes, estão alcançadas pela regra de imunidade tributária do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, não incidindo sobre elas PIS/PASEP e COFINS (RE 627.815/PR, rel. Min. Rosa Weber, 23.05.2013). Destacou-se que a imunidade em comento não é concedida apenas às “receitas de exportação” (que corresponderiam ao “faturamento”, estritamente), mas sim às “receitas decorrentes de exportação”, expressão mais ampla.

Desta forma, apesar das receitas decorrentes de exportação estarem imunes para fins do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, esta imunidade não abarca a CSLL.

Destaca-se que fica vedado ao membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação de decisão apreciada pelo pleno do STF com repercussão geral, conforme o dispositivo do art. 62, inciso II, alínea b do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, transcrito a seguir:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Ante ao exposto, tendo em vista o disposto no art. 62, inciso II, alínea b do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como aprovado pela Portaria MF. Nº 256, de 22/06/2009, devem ser rejeitadas razões trazidas pela recorrente para a reforma do acórdão de 1ª Instância.

Inconstitucionalidade da multa de ofício e Juros

Resta prejudicada a análise no contencioso administrativo das arguições de afronta da legislação tributária aos princípios constitucionais, visto que a exigência fiscal fundamenta-se em leis regularmente inseridas no sistema tributário nacional, cumprindo aplicar aos lançamentos somente inconstitucionalidade já declarada por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

Súmula CARF Nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

Conclusão

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.