



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

**Processo n°** 10935.001681/2009-82  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.791 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de agosto de 2014  
**Matéria** Auto de Infração do IRPJ e Reflexos  
**Recorrente** INDUSTRIA DE COMPENSADOS GUARARAPES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECISÃO ALICERÇADA EM MAIS DE UM FUNDAMENTO. RECURSO QUE SÓ ATACA UMA DAS RAZÕES DE DECIDIR. EFEITOS.

Nos casos em que a decisão recorrida está alicerçada em mais de um fundamento, por si só suficiente para decidir a controvérsia, e o recurso ataca apenas um dele, ainda que resulte acolhido, a decisão atacada mantém-se íntegra com base nos fundamentos não impugnados. Nestas circunstâncias o recurso resulta improvido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, transcrevendo, na parte que interessa ao julgamento da matéria posta no recurso, a seguinte passagem:

Trata o processo do Pedido de Restituição-PER, págs. 3/18, protocolizado em 18/12/2008, requerendo:

a) R\$2.991.711,44 de direito creditório de pagamento indevido ou a maior de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ - Lucro Presumido dos períodos de apuração trimestrais dos anos-calendário 2002 a 2005, apurados sobre receita de variação cambial ativa, argumentando que seja restituído o valor de diferenças de IRPJ dos anos-calendário 2002 a 2005, demonstradas às págs. 28 e 45/46, como decorrência da classificação da receita de variação cambial ativa como receita operacional bruta sujeita à alíquota de presunção do lucro e não como adição à base de cálculo do IRPJ (...)

Observo que as fls. 27/36 consta cópia de auto de infração indicando a seguinte omissão, referente ao ano-calendário de 2002:

### 001- OUTRAS RECEITAS - VARIAÇÕES OPERAÇÕES LIQUIDADAS.

Valor referente a variações cambiais de operações de exportação liquidadas, tratadas indevidamente pelo contribuinte como "receitas de exportação", conforme demonstrado no Termo de Constatação Fiscal L-020/2005."

Consta do item 02 do relatório da decisão recorrida que "a DRF em Cascavel/PR, por meio do Despacho Decisório nº 63, de págs. 85/89, indeferiu o Pedido de Restituição referente aos anos-calendário 2002 e 2003, porque esses créditos tributários do IRPJ foram objeto do auto de infração de págs. 29/36, não impugnado, e tanto estes como os dos anos-calendário 2004 e 2005, foram extintos (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), mediante declarações de compensação de págs. 37/43 e 51/82; não conheceu do PER relativo aos períodos de apuração 2002 e 2003, objetos da autuação não impugnada e quanto aos de 2004 e 2005, indeferiu o pedido, porque, além da extinção pelas compensações descritas, também entendeu descaber a pretensão por se tratarem de receitas financeiras (art. 375 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999)).

Intimada do acórdão que confirmou a decisão da DRJ, de forma tempestiva a parte interessada apresentou recurso alegando que a variação cambial ativa proveniente das atividades de exportação não resulta de atividade especulativa, mas da própria exportação, na qual é exigida a contratação de câmbio entre o exportador e a instituição financeira, sujeita à variação monetária.

Sustenta, a recorrente, que as operações cambiais estão implícitas em toda operação de exportação, pois o preço da mercadoria é pago em moeda estrangeira que, em seguida, é convertida em moeda nacional pela instituição financeira autorizada, contratada. Diz que na conversão podem ocorrer variações ativas/passivas devido às oscilações da taxa de câmbio. Transcreve jurisprudência no sentido de que não há duas receitas distintas, a decorrente da venda de mercadorias ou serviços e a decorrente da variação cambial.

Argumenta que no lucro presumido, a base de cálculo da variação cambial ativa pelo IRPJ e CSLL, no caso de exportação, deve ser a mesma aplicada à operação de fornecimento de serviços ou venda de mercadorias, conforme for o caso. Discorda da interpretação dada pelo art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e dos arts. 375 e parágrafo único, 519 e 521 do RIR de 1999. Afirma que a variação monetária ativa não é lucro, que justifique sua adição diretamente à base de cálculo do IRPJ e CSLL, como determinam aqueles artigos, e apresenta demonstrativo às págs. 106/107, para demonstrar o impacto dessa interpretação. Por fim, invoca nota ao art. 521 do RIR de 1999, sobre receita financeira em atividade imobiliária que permite a aplicação do percentual de presunção de 8% sobre as receitas financeiras; ressalta que a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos e forma do direito privado (art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), o que ocorre ao não se reconhecer as variações cambiais ativas como receita operacional, nas operações de exportação.

Em defesa de sua tese a recorrente aponta precedentes do TRF4 que, a julgar pelo conteúdo das ementas, assim decidiram:

*TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS. COMPENSAÇÃO. SELIC. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.*

*(...)*

*3. Esta Corte Regional tem decidido, na esteira de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que os valores decorrentes das variações cambiais ativas compõem a receita bruta (faturamento), e por isso são alcançadas pela imunidade do PIS e da COFINS estabelecida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição (receitas decorrentes de exportação).*

*4. Se as variações cambiais positivas são consideradas como receita bruta para fins da imunidade do PIS e da COFINS, porque não podem ser dissociadas da operação de venda ou da prestação do serviço que as originou, tais valores devem integrar, sob o mesmo título, a base de cálculo do IRPJ calculados sobre o lucro presumido, pois nesse caso a receita bruta é tomada em consideração para a apuração do tributo devido.*

*5. Considerando que a receita decorrente do processo de exportação é única, composta pelo resultado positivo de uma operação mercantil de compra e venda entre o comprador residente ou sediado fora do país e o exportador, por óbvio que as variações cambiais, tanto ativas como negativas, deve ser computadas na Receita Bruta, na composição do valor real do faturamento do exportador.*

*(...)*

*(TRF/4ª Região, AC 2007.72.00.013370-0/SC, Segunda Turma, Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, D.E. Publicado em 05/05/2011)*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator

O recurso manuseado pela recorrente encontra-se previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é tempestivo, está devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

O acórdão recorrido não homologou as compensações com base em dois fundamentos, a saber:

a) os créditos tributários foram extintos mediante declarações de compensação de págs. 37/43 e 51/82;

b) além da extinção pelas compensações descritas, a variação cambial positiva, no caso de exportação, deve ser considerada receita financeira.

A decisão recorrida está alicerçada em dois fundamentos e o acórdão recorrido só ataca uma das razões de decidir. Assim, ainda que se acolha o recurso em razão dos fundamentos nele articulados, não resulta afastado o argumento de que os créditos tributários pleiteados foram extintos mediante declarações de compensação de págs. 37/43 e 51/82.

Nos casos em que a decisão recorrida está alicerçada em mais de um fundamento, por si só suficiente para decidir a controvérsia, e o recurso ataca apenas um dele, ainda que este resulte acolhido pela segunda instância, a decisão atacada mantém-se íntegra com base nos fundamentos não impugnados. Nestas circunstâncias o recurso deve ser improvido.

Em atenção aos fundamentos de que a variação cambial positiva, no caso de exportação, não pode ser equiparada à receita financeira, visto que a receita decorrente do processo de exportação é única, composta pelo resultado de uma operação entre o exportador residente no Brasil e o importador, no exterior, tendo tal matéria sido enfrentada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, diante do que dispõe o artigo 26-A do Decreto 70.235, de 1972, passo ao exame da matéria sem que isto implique em violação da Súmula 02 do CARF.

Até decisão proferida no RE 627.815, julgado pelo STF em 23/05/2013, adiante examinada, existiam duas teses acerca da matéria, a saber:

a) a primeira delas, capitaneada pelo Tribunal Regional da Quarta Região, é que as variações cambiais, no caso de exportação, não podem ser dissociadas da operação de venda ou da prestação do serviço que as originou. Não existem duas receitas, uma decorrente da exportação e outra da variação cambial. Assim, tais valores devem integrar, sob o mesmo título, a base de cálculo do IRPJ calculados sobre o lucro presumido.

b) A segunda tese, cujo precedente encontrei em acórdão do Tribunal Regional da Segunda Região, entendendo que as receitas advindas das variações cambiais positivas não

podem ser enquadradas como “decorrentes de exportação”, pois são resultado de uma relação jurídica distinta da que ocorre entre exportador e importador. Para esta corrente tem-se duas relações jurídicas, uma entre o exportador e o adquirente no exterior e outra entre o exportador e a instituição financeira que faz o fechamento do câmbio (contrato de câmbio).

A propósito, mediante transcrição de ementas de julgados, passo a destacar as razões dos defensores de cada uma das teses, bem como a análise feita pelo STJ, pelo STF e, ao final, me posiciono com minhas razões de decidir.

### **I - Dos fundamentos da primeira corrente**

O Tribunal Regional da 4ª Região, fazendo referência aos julgamentos nos REs nº 346.084 e 390.840 que analisaram o conceito de receitas decorrentes da exportação, aí incluídas as variações cambiais, vem decidindo com base nos seguintes fundamentos:

- "I) o faturamento compreende a receita bruta das vendas das mercadorias, de mercadorias e serviços (RE nº 346.084 e 390.840);
- II) no processo de exportação de mercadoria ao exterior não são geradas duas receitas distintas: a decorrente da venda, e outra, da variação cambial (AMS nº 1999.04.01.080274-1). Ambas compreendem faturamento (receita bruta).

As ementas abaixo transcritas representam o posicionamento das Turmas do TRF da 4ª Região, que julgam a matéria:

#### **Ementa:**

TRIBUTÁRIO. EMPRESAS EXPORTADORAS. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS/ATIVAS E NEGATIVAS/PASSIVAS.

1. Encontra-se pacificado o entendimento de que os valores decorrentes das variações cambiais não se sujeitam à incidência do PIS e da COFINS, porquanto abrangidos pela imunidade tributária de que trata o art. 149, § i, inciso I da Constituição (receitas decorrentes da exportação).
2. Se a quantia referente às variações cambiais é considerada receita bruta para fins da imunidade do PIS e COFINS ("receitas decorrentes da exportação"), conclui-se que tais valores, para fins de IRPJ e CSLL, devem integrar a base de cálculo dessas exações.
3. Assim, as variações cambiais (positivas/ativas ou negativas/passivas), incidentes na atividade de comércio exterior, não se caracterizam como receitas ou despesas financeiras para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, porquanto a receita decorrente do processo de exportação é única, composta pelo resultado positivo de uma operação mercantil de compra e venda entre o comprador residente ou sediado fora do país e o exportador. Integram-na, portanto, tanto o valor decorrente da venda quanto da variação cambial (positiva ou negativa). Processo 5000456-89.2010.404.7201. Rel. Des. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE. Jul. em 28/06/2012).

#### **Ementa:**

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS. COMPENSAÇÃO. SELIC. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

(...)

2. Esta Corte Regional tem decidido, na esteira de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que os valores decorrentes das variações cambiais ativas compõem a receita bruta (faturamento), e por isso são alcançadas pela imunidade do PIS e da COFINS estabelecida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição (receitas decorrentes de exportação).
- 3 Se as variações cambiais positivas são consideradas como receita bruta para fins da imunidade do PIS e da COFINS, porque não podem ser dissociadas da operação de venda ou da prestação do serviço que as originou, tais valores devem integrar, sob o mesmo título, a base de cálculo do IRPJ calculados sobre o lucro presumido, pois nesse caso a receita bruta é tomada em consideração para a apuração do tributo devido.
- 4 Considerando que a receita decorrente do processo de exportação é única, composta pelo resultado positivo de uma operação mercantil de compra e venda entre o comprador residente ou sediado fora do país e o exportador, por óbvio que as variações cambiais, tanto ativas como negativas, deve ser computadas na Receita Bruta, na composição do valor real do faturamento do exportador. (Processo 5005592-05.2012.404.7005. Rel. Des. OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA. Jul. 14/12/2011).

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS. COMPENSAÇÃO. SELIC. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

1. (...)

2. Esta Corte Regional tem decidido, na esteira de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que os valores decorrentes das variações cambiais ativas compõem a receita bruta (faturamento), e por isso são alcançadas pela imunidade do PIS e da COFINS estabelecida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição (receitas decorrentes de exportação).
3. Se as variações cambiais positivas são consideradas como receita bruta para fins da imunidade do PIS e da COFINS, porque não podem ser dissociadas da operação de venda ou da prestação do serviço que as originou, tais valores devem integrar, sob o mesmo título, a base de cálculo do IRPJ calculados sobre o lucro presumido, pois nesse caso a receita bruta é tomada em consideração para a apuração do tributo devido.
4. Considerando que a receita decorrente do processo de exportação é única, composta pelo resultado positivo de uma operação mercantil de compra e venda entre o comprador residente ou sediado fora do país e o exportador, por óbvio que as variações cambiais, tanto ativas como negativas, deve ser computadas na Receita Bruta, na composição do valor real do faturamento do exportador.
5. A compensação deverá ser efetuada após o trânsito em julgado da decisão (art. 170-A do CTN), na forma do disposto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e alterações posteriores.
6. A atualização monetária do indébito incide desde a data do pagamento indevido do tributo, nos termos da Súmula n.º 162 do STJ, até a sua efetiva restituição ou compensação, mediante a aplicação da taxa SELIC, a qual engloba juros e correção monetária.
7. Sem condenação em honorários advocatícios, porque incabíveis, a teor do disposto no art. 25 da Lei n.º 12.016/09 e nas Súmulas n.º 512 do STF e 105 do STJ.
8. Em face da sucumbência recíproca em partes iguais, as custas processuais deverão ser rateadas pela metade, sendo que a União fica isenta do montante que lhe caberia (art. 4º, I, da Lei nº 9.289/96), competindo-lhe, porém, o reembolso dos valores que, adiantados pela impetrante a esse título,

eventualmente excederem à respectiva parcela (parágrafo único). (Processo 5005592-05.2012.404.7005. Rel. Des. OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA. Jul. 10/05/2013).

**Ementa:**

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS.

1. No caso de ações de repetição do indébito ajuizadas após 08-06-2005, data da entrada em vigor do artigo 3º da LC nº 118/2005, o prazo de cinco anos é computado a partir da data do pagamento indevido, considerado para efeitos de extinção do crédito tributário nos termos do art. 168, I, do CTN. Resta, pois, prescrita a ação de repetição de valores recolhidos anteriormente aos cinco anos contados retroativamente à data da propositura.
2. Esta Corte Regional tem decidido, na esteira de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que os valores decorrentes das variações cambiais ativas compõem a receita bruta (faturamento), e por isso são alcançadas pela imunidade do PIS e da COFINS estabelecida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição (receitas decorrentes de exportação).
3. Se as variações cambiais positivas são consideradas como receita bruta para fins da imunidade do PIS e da COFINS, porque não podem ser dissociadas da operação de venda ou da prestação do serviço que as originou, tais valores devem integrar, sob o mesmo título, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL calculados sobre o lucro presumido, pois nesses casos a receita bruta é tomada em consideração para a apuração do tributo devido. (Processo 5001513-39.2010.404.7009. Rel. Des. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH. Julg. 05/07/2011).

**Ementa:**

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS.

1. No caso de ações de repetição do indébito ajuizadas após 08-06-2005, data da entrada em vigor do artigo 3º da LC nº 118/2005, o prazo de cinco anos é computado a partir da data do pagamento indevido, considerado para efeitos de extinção do crédito tributário nos termos do art. 168, I, do CTN. Resta, pois, prescrita a ação de repetição de valores recolhidos anteriormente aos cinco anos contados retroativamente à data da propositura.
2. Esta Corte Regional tem decidido, na esteira de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que os valores decorrentes das variações cambiais ativas compõem a receita bruta (faturamento), e por isso são alcançadas pela imunidade do PIS e da COFINS estabelecida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição (receitas decorrentes de exportação).
3. Se as variações cambiais positivas são consideradas como receita bruta para fins da imunidade do PIS e da COFINS, porque não podem ser dissociadas da operação de venda ou da prestação do serviço que as originou, tais valores devem integrar, sob o mesmo título, a base de cálculo do IRPJ calculados sobre o lucro presumido, pois nesse caso a receita bruta é tomada em consideração para a apuração do tributo devido. (Processo 0002112-88.2009.404.7206. Rel. Des. MARCOS ROBERTO ARAUJO DOS SANTOS. Jul. 23/02/2011).

**II - Dos Fundamentos da segunda corrente**

Consultando a jurisprudência dos demais Tribunais, no Tribunal Regional da Segunda Região encontrei decisão entendendo que as receitas advindas das variações cambiais positivas não podem ser enquadradas como “decorrentes de exportação”, pois são resultado de uma relação jurídica distinta da que ocorre entre exportador e importador. A decisão aqui referida está alicerçada nos seguintes fundamentos:

"O contrato de câmbio visa à prestação de um serviço por um banco ao seu cliente. Quando este cliente for um exportador, o serviço bancário será a cobrança, no exterior, de cambiais sacadas pelo exportador nacional contra o importador residente em outro país. Quando for um importador, o serviço bancário prestado será o recebimento, em moeda local, com o respectivo pagamento ao fornecedor no exterior, do valor referente à mercadoria importada.

O contrato de compra de câmbio é, portanto, um ato bilateral e oneroso, pelo qual o vendedor (exportador) vende ao banco (comprador) as divisas estrangeiras, cuja entrega poderá ser à vista ou a prazo. (Apelação em Mandado de Segurança nº 200450010063901. Rel. Des. LUIZ ANTÔNIO SOARES. Jul. 06/12/2011).

### III - Da posição do STJ

O Superior Tribunal de Justiça, nas recentes ocasiões em que foi chamado a apreciar o tema, entendeu que o conceito de receita, de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.981, de 1995, não contempla as variações cambiais. Neste sentido, destaco os seguintes precedentes:

#### **Ementa:**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECEITAS FINANCEIRAS COMPREENDIDAS NO ART. 25, II, DA LEI N. 9.430/96.

1. Constatado que a Corte a quo empregou fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC.
2. "A 'receita bruta' considerada pelo art. 25, I, da Lei n. 9430/96, para efeito da determinação do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ e da CSLL é somente aquela definida pelo art. 31, da Lei n. 8.981/95, que, por sua vez, não compreende as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio (variações cambiais), posto que definidas como receitas ou despesas financeiras pelo art. 9º, da Lei n. 9.718/98. Consoante o art. 25, II, da Lei n. 9430/96, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 25, I, dentre elas a variação cambial positiva como receita financeira, devem ser somados ao valor apurado na forma do art. 25, I, para compor o lucro presumido" (REsp 1.274.038/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 23/04/2013).
3. "Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração" (AgRg nos EDcl no AgRg no Ag 1105816/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/12/2010). No mesmo sentido: AgRg no REsp 1.372.737/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 28/06/2013.
4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1232768 / SC. Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES. Jul. 15/10/2013).

#### **Ementa:**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GÊNICAS. SÚMULA N.º 284/STF. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS **VARIAÇÕES CAMBIAIS**. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITAS FINANCEIRAS. APLICAÇÃO DO ART. 25, II, DA LEI N. 9.430/96.

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".
2. A "receita bruta" considerada pelo art. 25, I, da Lei n. 9430/96, para efeito da determinação do lucro presumido como base de cálculo do IRPJ e da CSLL é somente aquela definida pelo art. 31, da Lei n. 8.981/95, que, por sua vez, não compreende as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio (variações cambiais), posto que definidas como receitas ou despesas financeiras pelo art. 9º, da Lei n. 9.718/98.
3. Consoante o art. 25, II, da Lei n. 9430/96, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 25, I, dentre elas a variação cambial positiva como receita financeira, devem ser somados ao valor apurado na forma do art. 25, I, para compor o lucro presumido.
4. Nos precedentes do STJ referentes às contribuições ao PIS e COFINS, o conceito de "receita da exportação", por uma interpretação teleológica que visou dar máxima efetividade ao preceito constitucional do art. 149, §2º, I, da CF/88, acabou por ser ampliado de forma a excepcionar o disposto art. 9º, da Lei n. 9.718/98 para admiti-lo inaplicável quando se trata de variação cambial positiva atrelada à operação de venda na exportação. Tal raciocínio não é aplicável no que diz respeito ao IRPJ e à CSLL apurados pelo lucro presumido, pois não se trata mais de definir o conceito de "receita da exportação", mas de definir o conceito de "receita bruta" do art. 31, da Lei n. 8.981/95.
5. "Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração" (AgRg nos EDcl no AgRg no AG nº 1.105.816 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).
6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (Rel. Min. Mauro Campbell. Jul. 18/04/2013).

#### **IV - Da análise do relator em face às decisões do STJ**

Senhores Conselheiros, em se tratando de empresa comercial ou prestadora de serviços, exportadora ou não, havendo variação cambial decorrente de transações comuns, com exceção das decorrentes de exportação onde o contrato de câmbio integra a própria operação, tal variação, positiva ou negativa, é considerada "lucro decorrente de atividade financeira".

Todavia, situação diferente ocorre quando um contribuinte residente vende mercadoria ou presta serviços para residente no exterior. A venda de mercadoria ou serviços a

residente no exterior, com o recebimento do produto da transação, constitui-se de contrato complexo que, a um só tempo, exige a transferência da mercadoria ao adquirente e o fechamento do câmbio para possibilitar o recebimento da receita. O contrato de câmbio, no caso de exportação, se constitui no meio necessário ao recebimento da receita oriunda da exportação. Assim, as variações cambiais (positivas/ativas ou negativas/passivas), incidentes na atividade de comércio exterior, não se caracterizam como receitas ou despesas financeiras para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, porquanto a receita decorrente do processo de exportação é única, composta pelo resultado positivo de uma operação mercantil de compra e venda, ou prestação de serviços entre o comprador residente ou sediado no exterior e o exportador brasileiro. Integra, portanto, tanto o valor decorrente da venda das mercadorias quanto aquele relacionado à variação cambial (positiva ou negativa).

O artigo 25 da Lei nº 9.430, de 1996, ao mencionar as parcelas na determinação do lucro presumido, faz referência a dois aspectos, a saber:

- I) os valores referentes aos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei 9.249, de 1995, sobre a receita bruta definida no artigo 31 da Lei nº 8.981, de 1995 e;
- II) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Por sua vez, o artigo 31 da Lei 8.981, de 1995, vigente à época dos fatos aqui analisados, e que resultou revogado pela Lei nº 12.973, de 2014, possuía a seguinte redação:

~~**Art. 31.** A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. (Vide inc. V do art. 99 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)~~

~~Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. (Vide inc. V do art. 99 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 117 da Lei nº 12.973/2014).~~

Ao apreciar a matéria o STJ partiu de precedentes de que a "variação positiva no preço da moeda estrangeira é efetivo ganho de capital e, por isso, está sujeita à tributação pelo imposto de renda (REsp 1.041.022/RS). No entanto, ao meu sentir, a questão a ser enfrentada, no caso concreto, não é pura e simplesmente da questão da variação cambial, mas sim as situações em que para receber o produto da venda para o exterior o contrato de câmbio se constitui em meio necessário. Nesta hipótese, seguindo a jurisprudência do Tribunal Regional da Quarta Região, tenho que deve ser analisada a transação como um todo, não existindo duas receitas, uma proveniente da venda da mercadoria e outra do contrato de câmbio.

## V - Da posição do Supremo Tribunal Federal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2004

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 22/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quando do julgamento do RE 627815/PR, pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, nos itens II e IV da ementa do acórdão resultou consignado:

*"II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas."*

...

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Apesar do *leading case* tratar da imunidade do PIS e da Cofins em relação as receitas decorrentes de exportação, a corte precisou decidir o que se inclui no conceito de receita de exportação. Neste sentido, à fl. 4 do voto do acórdão relatado pela Ministra Rosa Weber, resultou consignado que as variações cambiais ativas são receitas de exportação, não havendo o que se falar, nestes casos, em receita decorrente de operações de exportação e receita decorrente de variações cambiais ativas.

À fl. 08 do citado acórdão, fazendo referência aos fundamentos elencados pelo acórdão do Tribunal de origem, a Ministra relatora transcreveu:

***São receitas de exportação todos os valores resultantes da realização da venda de mercadorias para o exterior, inclusive as variações monetárias desta decorrentes, tendo em vista serem igualmente integrantes das aludidas receitas. Inaceitável, assim, outra classificação dessas receitas que não as vincule ao processo de exportação.***

Ao final, à página 25 do voto, conclui a Ministra Relatora:

Em suma, eventual variação da taxa de câmbio entre o fechamento e a liquidação do contrato configura receita decorrente de exportação, sempre que seja favorável ao Exportador. Logo, as receitas cambiais relativas à exportação estão abrangidas pela imunidade do artigo 149, § 2º, I, da Carta Constitucional.

A questão, no caso concreto, não é se a receita decorrente de exportação é imune em relação a CSLL e o IRPJ. A receita de exportação integra a base de cálculo destes tributos. No entanto, por receita decorrente de exportação deve ser compreendida também as variações cambiais ativas.

Na mesma linha da Ministra Relatora, à unanimidade, seguiram os demais Ministros, sendo que a título ilustrativo transcrevo as seguintes razões de decidir contidas no voto do Ministro Luiz Fux:

**"O contrato de câmbio realizado entre a empresa exportadora e a instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, do qual, eventualmente podem decorrer variações monetárias positivas ou negativas, não constitui negócio apartado da operação de venda ou prestação de serviços ao exterior, mas mecanismo indispensável**

à sua efetivação não podendo ser tributada na forma do disposto no art. 9º - que é o que retende a Fazenda Nacional - da Lei nº 9.718/98, uma vez que acobertados tais valores por regras de isenção e imunidade."

#### **VI - Da posição do Relator**

As receitas decorrentes de exportação integram a base de cálculo da CSLL e do IRPJ. Nestes tributos a base de cálculo é o lucro e a imunidade consagrada na constituição contempla somente a receita.

No entanto, ao se definir o conceito de receita para fins de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das empresas tributadas pelo lucro presumido, há que se ter presente que a venda de mercadorias e serviços ao exterior constitui-se de contrato complexo que, a um só tempo, exige a transferência da mercadoria ou entrega dos serviços ao adquirente e o fechamento do câmbio para possibilitar o recebimento. Assim, o contrato de câmbio se constitui em meio necessário ao recebimento da receita oriunda da exportação. As variações cambiais (positivas/ativas ou negativas/passivas), no caso, não se caracterizam como receitas ou despesas financeiras. Assim, nas empresas tributadas com base no lucro presumido o valor correspondente à variação cambial (positiva ou negativa), faz parte de um todo que integra a receita de exportação sobre o qual deve ser aplicado o percentual indicado no artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

#### **VI - Da análise da situação fática dos autos**

Em relação à fundamentação jurídica articulada no recurso assiste razão à recorrente. Contudo, quando se analisa as circunstâncias fáticas, a situação é outra.

A recorrente argumenta ter oferecido à tributação a integralidade das variações cambiais ativas. Diz que por ser empresa comercial tributada pelo lucro presumido, em relação às receitas de exportação, a variação cambial devia ser tributada como receita de exportação, por não haver uma receita da exportação e outra da variação cambial.

Sob a ótica do direito e à luz da decisão do STF e deste relator, tem razão recorrente. No entanto, quando se examina cada um dos trimestres dos períodos em questão, na apuração do IRPJ, não se verifica o lançamento de nenhum valor a título de "variações cambiais ativas" (linha 18 da Ficha 14 A da DIPJ (fls.133/138; 144; 147/149).

Poder-se-ia argumentar que o valor das variações cambiais ativas poderiam estar incluídos em "demais receitas e ganho de capital". Contudo, tal fato não é alegado e nem demonstrado pela recorrente.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

*assinado digitalmente*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Processo nº 10935.001681/2009-82  
Acórdão n.º **1402-001.791**

**S1-C4T2**  
Fl. 26

---

CÓPIA