



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

Processo nº 10945.901744/2012-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1002-000.658 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 07 de maio de 2019
Matéria RESTITUIÇÃO
Recorrente DABOL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

IRPJ/CSLL. LUCRO PRESUMIDO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS DECORRENTES DE OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS NÃO COMPREENDIDAS NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA DEFINIDA PELO ART. 25, I, DA LEI N. 9.430/96 PARA FINS DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO. OBRIGATORIEDADE DE ADIÇÃO COMO "DEMAIS RECEITAS" AO LUCRO QUE CONSTITUI A BASE DE CÁLCULO DA IRPJ/CSLL, ENQUADRADAS NO ARTIGO 25, II, DA LEI Nº 9.430/96.

As variações cambiais ativas são enquadradas pelo art. 25, II, da lei n. 9430/96 na categoria de "demais receitas" e, como tais, devem ser adicionadas ao lucro que constitui a base de cálculo do IRPJ/CSLL, inexistindo previsão legal para que sejam consideradas no conceito de receita bruta definido no artigo 25, I, da lei nº 9.430/96 para fins de aplicação do percentual de presunção de lucro.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO VINDICADO INEXISTENTE. CABIMENTO.

É cabível o indeferimento do pedido de restituição diante da constatação da inexistência do crédito vindicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Rafael Zedral e Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Manifestação de Inconformidade contra a não homologação da compensação, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/RJO:

O presente processo tem como objeto o pedido de restituição 32266.22533.191108.1.2.04-3873, por meio da qual a interessada pretende o aproveitamento de crédito no valor de R\$ 19.826,50 parte integrante do darf de R\$ 55.175,62, recolhido em 30/04/2004, cód de receita 2372 (CSLL- Lucro Presumido), período de apuração 1º trim/2004 Em despacho decisório eletrônico - (fls 05) do qual a interessada foi cientificada em 21/01/2013- fls 08, Administração Pública indeferiu o crédito . O fundamento de assim decidir foi o de que o darf do qual se origina o crédito alegado já teria se esgotado para extinção de débito cujo código, período de apuração e valor são iguais àqueles indicados no documento de arrecadação.

Inconformada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls 09, protocolada em 15/02/2013, por meio da qual alega que :

- As variações cambiais ativas/passivas provenientes das atividades de exportação tem origem nas receitas oriundas da própria atividade, por conta da contratação do câmbio feita junto às instituições financeiras;*
- As operações de comércio exterior envolvem uma complexa atividade negocial, a qual é integrada necessariamente por operações cambiais. O contrato de câmbio está implícito em toda operação de exportação;*
- As variações do câmbio são absorvidas pela própria operação, gerando reflexos no faturamento da exportadora. A variação cambial integra o valor originariamente atribuído em moeda estrangeira à mercadoria exportada, que pode, ao final da operação, resultar em valor maior ou menor, sendo este o resultado da receita efetivamente auferida pela empresa em razão da exportação;*

• Neste sentido decidiu o TRF da 4ª Região, na Apelação 2004.71.08.014649-0 e em outros julgados;

• Com isso, as variações cambiais não devem ser classificadas como receitas financeiras, mas como receitas operacional de exportação, partes integrantes da receita bruta. Interpretação diversa significaria impor restrição onde o legislador constitucional não fez;

• A legislação atual impõe que as variações cambiais ativas devem ser somadas às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, para as pessoas optantes pelo lucro presumido. Porém, sendo tais variações integrantes das próprias receitas de exportação, sobre elas também deveria ser aplicado o percentual de presunção, para somente num segundo momento, incidir a alíquota dos tributos;

• O art 9º da Lei 9.718/98 dispõe que para efeitos de apuração do Imposto sobre a renda e da CSLL as variações monetárias são receitas/despesas financeiras;

• Em face do exposto, o contribuinte formalizou a compensação que é objeto destes autos, a fim de aproveitar os valores que indevidamente recolheu.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/RJO, conforme acórdão n. 12-90.944 (e-fl. 59), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

LUCRO PRESUMIDO. EMPRESAS EXPORTADORAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

As variações monetárias e cambiais constituem adição às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, para as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (e-fls. 70), no qual reafirma e reitera os argumentos e fundamentos de fato e de direito apresentados na Manifestação de Inconformidade, juntamente com novos acórdãos de jurisprudência que, entende, são favoráveis à defesa de sua tese.

Ao final requer o acolhimento do presente recurso para o fim de análise e reconhecimento do direito creditório que entende fazer jus, a aplicação da taxa Selic sobre o suposto indébito tributário e, alternativamente, se o colegiado entender necessária, a baixa do processo em diligência para esclarecimento dos fatos.

É o Relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva - Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Antes de adentrar propriamente no mérito processual, é necessário um preâmbulo para delimitação do objeto desta lide administrativa, o que será feito na sequência.

A questão debatida nos autos envolve a interpretação dos incisos I e II do artigo 25 da lei nº 9.430/96¹, e cinge-se à possibilidade de consideração das variações cambiais ativas na receita bruta empresarial para fins de cálculo do lucro presumido, de modo a também submetê-las à aplicação do coeficiente de presunção de lucro previsto à atividade econômica exercida pelo contribuinte, ao invés de enquadrá-las na categoria residual de "demais receitas", que são somadas integralmente àquele lucro, base de incidência da alíquota de IRPJ/CSLL.

O lucro presumido é um regime legal de tributação optativo e simplificado que adota na apuração do IRPJ e da CSLL um coeficiente de presunção de lucro, que é uma medida de grandeza econômica estimada, incidente sobre a receita bruta de determinadas atividades econômicas e representativa do lucro potencial nela contido. Nesta metodologia de cálculo resta claro que ao incorporar-se a variação cambial positiva na receita bruta sujeita ao coeficiente de presunção o lucro presumido (base de cálculo do IRPJ) será reduzido e, conseqüentemente, o tributo apurado resultará em valor inferior ao que seria devido pela adição integral da variação cambial àquele lucro.

Assim, o suposto crédito de CSLL pretendido no Pedido de Restituição constante dos autos foi gerado pela diferença entre a forma de apuração deste imposto

¹ Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

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 pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

(...)

determinada por lei e o método de cálculo decorrente de interpretação do contribuinte, segundo a qual as variações cambiais ativas estariam compreendidas no conceito de receita bruta da atividade para fins de incidência do percentual de presunção de lucro de que resulta a base de cálculo da CSLL.

A interpretação adotada pelo contribuinte não foi reconhecida pela instância *a quo* por ausência de respaldo legal, conforme excerto seguinte:

(...)

As eventuais diferenças positivas decorrentes de alteração de taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias ativas, que constituem receitas financeiras por disposição legal – (art 9º da Lei 9.718/98), e deverão, por força do art 25, II e 29, inciso II da lei 9.430/96, constituir adição às bases de cálculo do IRPJ e CSLL para as pessoas optantes pelo lucro presumido.

Por todo o exposto, concluo que o procedimento defendido como correto, na manifestação de inconformidade, não possui base legal.

O Recorrente concorda expressamente com o posicionamento da DRJ, ao admitir no Recurso Voluntário que "o art 9º da Lei 9.718/98 dispõe que para efeitos de apuração do Imposto sobre a Renda e da CSLL as variações monetárias são receitas/despesas financeiras" e ao afirmar que "a legislação atual impõe que as variações cambiais ativas devem ser somadas às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, para as pessoas optantes pelo lucro presumido".

Vê-se, portanto, que as alegações do Recorrente não são calcadas, propriamente, na violação de dispositivos normativos pelo Despacho Decisório Eletrônico de indeferimento ou pelo acórdão recorrido, mas são fruto de uma interpretação sua, derivada de acórdãos de jurisprudência (mormente o RE 627815/PR) no sentido de que as variações cambiais são absorvidas pela própria operação de exportação e integram o valor originariamente atribuído em moeda estrangeira à mercadoria exportada e que, por isso, não devem ser adicionadas ao lucro presumido como receitas financeiras no cálculo da CSLL, mas como receitas operacionais de exportação, partes integrantes da receita bruta sujeitas ao coeficiente de presunção de lucro.

Com base nessas considerações preliminares, nossa análise estará delimitada ao RE 627815/PR colacionado aos autos e apreciado sob a forma de repercussão geral prevista no art. 543-B do CPC/73, de modo a verificar se a situação do Recorrente subsume-se aos efeitos *erga omnes* e vinculante ínsitos a esta sistemática de julgamento adotada naquela assentada. Nesse passo, é oportuno trazer a colação a parte dispositiva do voto condutor do RE 627815/PR da lavra da Ministra Rosa Weber (destaques deste relator):

"(...)

Corroborando, por fim, o presente posicionamento, o fato de a imunidade em questão não ser concedida apenas às 'receitas de

exportação', senão às "receitas decorrentes de exportação" (art. 149, § 2º, I). O adjetivo "decorrentes" confere maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional; evidencia, por consequência, a intenção, plasmada na Carta Política, de se desonerarem as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

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 art. 149, § 2º, I, da Carta Constitucional.

4. Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial ativa obtida nas operações de exportação de produtos.

5. Recurso extraordinário conhecido e não provido.

6. Aos recursos sobrestados, que aguardam a análise da matéria por esta Corte, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Como se nota a Corte constitucional reconheceu o enquadramento das receitas de variação cambial na imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição brasileira² para fins de afastamento da incidência de Pis/Cofins sobre elas.

Portanto, a geração de efeitos próprios da repercussão geral decorrentes do julgamento do RE 627815/PR e da aplicação do art. 543-B, 3º, do CPC/73 não alcança a situação do Recorrente, eis que a questão envolvendo a possibilidade de consideração das variações cambiais ativas na receita bruta das empresas para fins de cálculo do lucro presumido não foi objeto de debate no RE 627815/PR.

² Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Pensar diferente implicaria uma interpretação extensiva do conceito de imunidade, o que é vedado pelo artigo 111 do CTN³.

Ademais, o próprio STF já decidiu em outra oportunidade, mais precisamente no RE 564.413/2010, com repercussão geral reconhecida, que receitas e lucro são conceitos distintos e que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição não alcança o lucro das empresas exportadoras. Veja-se ementa extraída daquele acórdão (Relator o Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe de 03.11.10):

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.

IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Por outro lado, a situação examinada nos autos foi especificamente tratada no STJ no AgRg no Recurso Especial Nº 1.232.768 - SC, julgado sob o rito do artigo 557 do CPC⁴, e, atualmente, a interpretação dominante no âmbito daquela Corte é no sentido de que a receita bruta definida pelo art. 25, I, da Lei n. 9430/96 para efeito da determinação do lucro presumido não compreende as variações cambiais ativas, eis que definidas como receitas financeiras pelo art. 9º, da Lei n. 9.718/98. Confira-se (destaques deste relator):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FORMA DE

³ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁴ Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior. (Redação dada pela Lei nº 9.756, de 1998)

§ 1o-A Se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, o relator poderá dar provimento ao recurso. (Incluído pela Lei nº 9.756, de 1998)

§ 1o Da decisão caberá agravo, no prazo de cinco dias, ao órgão competente para o julgamento do recurso, e, se não houver retratação, o relator apresentará o processo em mesa, proferindo voto; provido o agravo, o recurso terá seguimento. (Incluído pela Lei nº 9.756, de 1998)

§ 2o Quando manifestamente inadmissível ou infundado o agravo, o tribunal condenará o agravante a pagar ao agravado multa entre um e dez por cento do valor corrigido da causa, ficando a interposição de qualquer outro recurso condicionada ao depósito do respectivo valor. (Incluído pela Lei nº 9.756, de 1998)

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 Agente 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.

A ementa deste precedente judicial - cujos termos adiro integralmente - não deixa dúvidas de que as variações cambiais ativas devem ser adicionadas ao lucro que constitui a base de cálculo do IRPJ/CSLL, não podendo ser submetidas ao coeficiente de presunção adotado no regime de lucro presumido porque são classificadas pela lei como receitas financeiras, incluídas na categoria residual de "demais receitas" para fins de apuração deste lucro.

E nem poderia ser diferente. O regime de lucro presumido tem natureza de benefício fiscal porquanto é optativo, simplificado, irretratável no ano-calendário⁵ e menos oneroso por dispensar escrituração integral, e, por isso, os dispositivos que o regulam devem ser interpretados literalmente, por força do artigo 111 do CTN, não podendo ser aplicados de forma diversa ou ser objeto de interpretação extensiva ou ampliativa.

⁵ LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998.

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.
(...)

Percebe-se, pois, que o Recorrente quis fazer crer que a questão enfrentada nesses autos dizia respeito à ampliação do conceito constitucional de exportação e às receitas dela decorrentes, quando, em verdade, a discussão envolvia o regime de tributação presumida do lucro, que, como dito antes, é opção dos contribuintes que se enquadrem nos critérios legais não sujeitos à alteração unilateral. Interpretação em sentido contrário equivaleria a criar-se um sistema híbrido de tributação sem respaldo em lei.

Nesse quadro, o improvimento do recurso é medida que se impõe.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a decisão de piso.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva