



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11080.011288/2003-72  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.605 – 3ª Turma  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2017  
**Matéria** PIS. MULTA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL E COPEL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL E COPEL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/09/2003

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO NA FASE LITIGIOSA.

O lançamento pode ser corrigido, com cancelamento total ou parcial da exigência indevida, em decorrência das impugnações e recursos regularmente interpostos pelo sujeito passivo.

LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. FASE LITIGIOSA. IMPOSSIBILIDADE.

A revisão do lançamento, nos termos em que delineada no art. 149 do CTN, não pode ser realizada enquanto o litígio estiver submetido aos órgãos que integram o Contencioso Administrativo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/09/2003

EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. IMUNIDADE.

A receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação é imune à incidência da contribuição para o PIS.

REGIME DE APURAÇÃO. MP Nº 2.158-35/2001. OPÇÃO.

Tendo feito a opção de que trata o § 1º do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, as variações monetárias deverão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no *caput* deste artigo, segundo o regime de competência.

Recurso Especial da PFN conhecido e improvido.

Recurso Especial da contribuinte conhecido e provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Possas, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para excluir a variação cambial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran.

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pela contribuinte contra o Acórdão nº 204-03.353, de 05/08/2008, proferido pela 4ª Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes, que fora assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 30/09/2003*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.*

*O lançamento relativo aos mesmos fatos geradores decorrente de diligência determinada pela instância julgadora, após a apresentação da impugnação do lançamento anterior, caracteriza revisão de ofício do lançamento em hipótese não abrangida pelo art. 149 do CTN, configurando-se vício formal que requer sua nulidade.*

*PIS. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*Na hipótese de escrituração contábil segundo o regime de competência, as receitas decorrentes da variação cambial devem compor a base de cálculo do PIS do período de apuração em que*

*forem apropriadas contabilmente, independentemente da liquidação das operações correspondentes.*

*VARIAÇÃO CAMBIAL. RECEITAS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.*

*As receitas decorrentes de variação cambial são apuradas pelo saldo dos créditos e débitos nas contas de variação cambial ocorridos no período mensal de apuração do tributo.*

*RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. DATA DE EMBARQUE.*

*Na hipótese de receita obtida com exportação de mercadoria, somente a partir da data de embarque dos bens para o exterior, tal receita configura ganho decorrente de variação cambial.*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA Nº 3.*

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.*

*Recurso voluntário provido em parte.*

No Recurso Especial que apresentou, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN pleiteia a reforma parcial do *decisum*, com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da CSRF (aprovado pela Portaria MF nº 152, de 2007), alegando que a legislação tributária foi violada e que a decisão está em confronto com as provas carreadas aos autos. Diz que o voto vencedor do acórdão recorrido anulou o lançamento complementar, ao argumento de que o auto de infração seria resultado de revisão de ofício de lançamento em hipótese não prevista no art. 149 do CTN, que, contudo, foi lavrado em conformidade com o disposto no § 3º do art. 18 do PAF. Ademais, não se teria provado qualquer prejuízo à defesa. Em apoio à tese, reproduz ementas dos Acórdãos nº CSRF/02-02.301, 108-08499 e outros.

No Recurso Especial apresentado pela contribuinte, sustenta-se que o lançamento deve ser líquido e certo, que a variação cambial só se configura como receita tributável no momento da liquidação da operação e que as receitas de variações cambiais ativas vinculadas a operações de exportação sejam consideradas imunes ao PIS/Cofins. Os dissídios jurisprudenciais seriam comprovados em relação ao que decidido nos Acórdãos nº 107-07369, 201-78721 e 3403-00.141, respectivamente.

As contrarrazões apresentadas pela PFN encontram-se às fls. 952/969. Não há contrarrazões da contribuinte.

E o exame de admissibilidade do recurso apresentado pela contribuinte encontra-se às fls. 947/950. O exame de admissibilidade do recurso interposto pela PFN, às fls. 713/714.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que, de fato, o recurso especial aviado pela PFN deve ser conhecido. É o que se passa a demonstrar.

Primeiramente, há que se registrar, a título de esclarecimento, que, ao apreciar a impugnação apresentada pela contribuinte, a DRJ baixou os autos em diligência (Resolução DRJ/POA nº 88, de 05 de fevereiro de 2004; fls. 213 e ss.), a fim de que a unidade de origem efetuasse um novo lançamento, mas apenas quanto a uma parte dos períodos de apuração objeto dos autos (dezembro de 2002 a junho de 2003; a autuação, todavia, vai até setembro de 2003), visto que constatara haver “falta de fundamentação legal correta (Lei 10.637/2002) e a alíquota aplicável” (fl. 215). Eis os parágrafos em que o relator fundamentou a nulidade de parte do auto de infração:

34. O contribuinte faz referência, em sua impugnação, de que se enquadra dentro dos ditames da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que trata do PIS não-cumulativo, que promoveu alterações na forma de apuração e na alíquota da Lei nº 9.715 de 25 de novembro de 1998 e da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

35. Efetivamente, o contribuinte é optante pela apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo Lucro Real no mês de dezembro de 2002 e nos meses de janeiro a junho de 2003, conforme consta de fls. 716 a 727. Logo, este era obrigado a apurar o PIS segundo a sistemática da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, pois não se enquadra, segundo nossa interpretação, dentro das exceções previstas no art.8º e incisos desta norma.

36. Todavia, o Auto de Infração não apresenta como legislação infringida a Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, conforme se verifica na fl.07, nem a alíquota desta, na fl.15. Logo, os períodos do lançamento que deveriam ter sido lançados pela Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e não foram lançados por esta norma devem ser declarados nulos, por omissão de elemento essencial na descrição dos fatos, nos termos do art.59, inciso II, do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, visto que desrespeitaram ao art.10, inciso IV, do citado diploma normativo, bem como a legislação que regulava a contribuição para o PIS.

37. Portanto, devem ser declarados nulos os lançamentos de PIS sobre os períodos de dezembro de 2002 a junho de 2003, devendo ser apurados e lançados sob os ditames da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Após a elaboração do lançamento "complementar", a DRJ julgou o litígio, rejeitando a preliminar e considerando procedente o lançamento originário, “retificado/agravado parcialmente pelo Auto de Infração Complementar” (fl. 438).

Apresentado o recurso voluntário, a Quarta Câmara do então Conselho de Contribuinte, por maioria de votos, rejeitou a preliminar de nulidade da decisão proferida pela DRJ e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso, para declarar, por vício formal, a nulidade do segundo lançamento e para determinar que a receita de variação cambial fosse calculada a partir da data do embarque. Entendeu a Câmara que o lançamento "complementar" consubstanciou hipótese de revisão não prevista no art. 149 do CTN. É como consta no último parágrafo em que a relatora tratou da matéria:

*Pelas razões até aqui expostas, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de critério uniforme na determinação da base de cálculo do tributo, entretanto, acolho a preliminar relativa a duplicidade de lançamento e voto pelo cancelamento do auto de infração lavrado por determinação da DRJ/POA, por vício formal, uma vez que é resultado de revisão de ofício de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (vício formal) em hipótese não prevista no art. 149 do CTN.*

Entretanto, a PFN sustenta, no recurso especial, que esta decisão contrariou a legislação tributária, precisamente os arts. 18, 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, e arts. 2º, parágrafo único, inciso IX, e 22 da Lei nº 9.784, de 1999, que têm a seguinte redação:

**Decreto nº 70.235, de 1972:**

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

**Lei nº 9.784, de 1999:**

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*(...)*

*IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;*

*(...)*

*Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.*

*§ 1º Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável.*

*§ 2º Salvo imposição legal, o reconhecimento de firma somente será exigido quando houver dúvida de autenticidade.*

*§ 3º A autenticação de documentos exigidos em cópia poderá ser feita pelo órgão administrativo.*

*§ 4º O processo deverá ter suas páginas numeradas seqüencialmente e rubricadas.*

Em síntese, a PFN entende que a causa nulidade do acórdão recorrido não se encontra prevista na legislação (também não haveria a comprovação do prejuízo), bem como que esta decisão confrontou o princípio da instrumentalidade das formas.

Antes de prosseguir, cabe ressaltar que o recurso especial da PFN foi apresentado com fundamento no art. 7º, Inciso I, do Anexo II da Portaria MF nº 152, de 2007, quando há decisão não unânime de Câmara (como no caso), contrária à lei (é o que se sustenta ter ocorrido) ou à evidência da prova.

Pois bem.

De logo, observamos que o procedimento adotado pela DRJ foi, de fato, uma tentativa mal sucedida de promover a revisão de ofício do lançamento. Contudo, é sabido, esta não pode ser realizada enquanto o litígio está submetido aos órgãos que integram o Contencioso Administrativo. Pode ser realizada antes ou depois, mas nunca, nunca mesmo, durante, como ocorreu no presente caso, entendimento que é, a propósito, compartilhado pela própria RFB:

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.*

*A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade*

*administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.*

*A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração. (Solução de Consulta COSIT Nº 8, DE 03 DE SETEMBRO DE 2014). (g.n.)*

Não obstante fale em revisão para reduzir o crédito tributário, é evidente que o óbice ao final ressaltado na Solução de Consulta Cosit nº 8, de 2014 ("desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes", vale para todos os casos: não se pode revisar (mas apenas complementar, enquanto não decaído o direito do Fisco) os lançamentos já submetidos à apreciação das esferas que integram o Contencioso Administrativo.

O próprio acórdão da decisão proferida pela DRJ não deixa margens a questionamentos: a intenção foi promover a revisão do lançamento, tanto que, a despeito do vício que maculava o primeiro, este foi considerado procedente, mas com a retificação do posterior (quanto aos períodos de dezembro de 2002 a junho de 2003). Confira-se:

*Vistos, relatados e discutidos os autos, ACORDAM os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de cancelamento ou redução de alíquota do Auto de Infração Complementar, de fl.215, e **JULGAR PROCEDENTE o lançamento, contido no Auto de Infração, de fl.06, retificado/agravado parcialmente pelo Auto de Infração Complementar, de fl.215, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Votaram com o relator os julgadores Ana Cristina Schneider Martins, José Dario Barcellos Pujol e Zilda Maria Araújo Ribeiro Alvares.***

Ocorre que, além do óbice referido na Solução de Consulta COSIT nº 8, de 2014, há ainda o fato de que o chamado "lançamento complementar" alterou, na substância, o lançamento que inaugurou o presente processo, tanto que a modificação implementada foi a alteração, pura e simples, do regime de apuração do PIS de cumulativo para não cumulativo. Aqui, importa sublinhar, não se trata da permissão, prevista no § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, para que, no caso de constatadas incorreções, omissões ou inexatidões em exames posteriores, perícias ou diligências, a autoridade administrativa lavre auto de infração complementar, devolvendo, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à

matéria modificada, como seria o caso em que, durante a realização de uma diligência, a fiscalização percebesse que deixou de autuar determinado período de apuração, ou que, num outro período qualquer, lançou valor inferior ao devido.

Há, porém, que acrescer um outro argumento, desta feita, acreditamos, absolutamente definitivo.

É que, ao determinar a realização de novo lançamento quanto aos períodos de apuração de dezembro de 2002 a junho de 2003 (Resolução DRJ/POA nº 88, de 2004; fls. 213 e ss.), a DRJ não se atentou para o fato de que o auto de infração de fls. 8/11, ou seja, o auto que principia o presente feito, já consubstanciava lançamento cuja elaboração a mesma unidade julgadora determinara por meio do Acórdão DRJ/POA nº 3.168, de 18 de dezembro de 2003 (é o que nos parece; fls. 181 e ss.), que foi proferido nos autos de outro processo administrativo, o de nº 11080.009462/2003-17, já julgado por esta mesma CSRF, que negou provimento, por unanimidade, ao recurso especial interposto pela PFN, decisão que, no entanto, foi objeto de embargos de declaração ainda não apreciados.

A seguir, a síntese dos acontecimentos:

- a) Processo nº 11080.009462/2003-17** (Já julgado pela CSRF, que negou provimento ao RESP da PFN, no qual só se tratou da inclusão, na base de cálculo do PIS, das receitas financeiras; pendente de julgamento de Embargos de Declaração)

**- 1º auto de infração de PIS** (fls. 111 e ss.): crédito de R\$ 30.769.670,06 (**data da lavratura: 24/09/2003**)

Períodos de apuração: fev/99 a jun/2003.

No período de dez/2002 a jun/2003, a base de cálculo é a seguinte (*mesmos valores do AI lavrado em 18/03/2004; último auto de infração*):

31/12/2002	R\$	129.870.289,32	75,00
31/01/2003	R\$	41.161.618,82	75,00
28/02/2003	R\$	5.676.220,79	75,00
31/03/2003	R\$	179.468.172,67	75,00
30/04/2003	R\$	262.581.545,47	75,00
31/05/2003	R\$	26.063.765,70	75,00
30/06/2003	R\$	44.273.144,45	75,00

Acórdão DRJ/POA nº 3.168, de 18 de dezembro de 2003 (fls. 181 e ss.): julgou procedente em parte a impugnação, anulando a autuação apenas quanto ao período de dez/2002 a jun/2003 (regime de apuração do PIS neste período estava errado) e determinando que se fizesse um outro lançamento para o mesmo período, agora com fundamento na Lei nº 10.637, de 2002, pois se tinha lançado com base no regime cumulativo (alíquota de 0,65%):

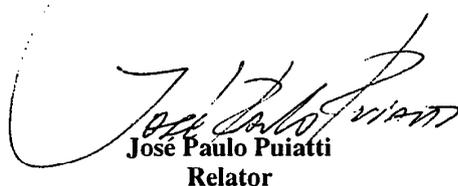
75. Destarte, VOTO no sentido de julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a parte litigiosa do lançamento fiscal, contido no Auto de Infração, de fl.04, de forma a:

A) DECLARAR nulo o lançamento referente aos meses de dezembro de 2002, de janeiro de 2003, de fevereiro de 2003, de março de 2003, de abril de 2003, de maio de 2003 e de junho de 2003, com a multa de ofício e os juros de mora respectivos, pois o lançamento não tem como fundamentação legal a Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no qual o contribuinte se enquadra, nem a alíquota pertinente a esta norma;

B) Determinar o lançamento do período de dezembro de 2002 a junho de 2003 nos ditames da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, conforme determinação do §2º do art.59 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972;

C) reduzir o tributo do mês de julho de 1999 na quantia de R\$ 389.982,66, com a multa de ofício e os juros de mora pertinentes, bem como mantendo todo o restante do lançamento fiscal, com juros de mora atualizáveis até a data de pagamento.

76. Sugerimos à Fiscalização analisar as recomendações contidas nos itens 55 e 56 desta decisão.



José Paulo Puiatti  
Relator

**b) Processo nº 11080.011288/2003-72 (o presente processo administrativo):**

- **2º auto de infração de PIS** (fls. 8 e ss.): crédito de R\$ 15.957.016,96 (**data da lavratura: 25/11/2003**)

Períodos de apuração: dez/2002 a set/2003

Relatório da Fiscalização diz que:

- a) De dez/2002 a jun/2003: **cobrou-se a diferença de alíquota de 0,65% a 1,65% (ou seja, 1%)**, porque, no processo nº 11080.009462/2003-17, cobrou-se apenas 0,65%;
- b) De jul a set/2003: diferenças de base de cálculo constatadas na diligência (**aplicada a alíquota do regime não cumulativo: 1,65%**).

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/12/2002	R\$ 1.298.703,09	75,00
31/01/2003	R\$ 411.616,49	75,00
28/02/2003	R\$ 56.762,21	75,00
31/03/2003	R\$ 1.794.681,73	75,00
30/04/2003	R\$ 2.625.815,46	75,00
31/05/2003	R\$ 260.637,66	75,00
30/06/2003	R\$ 442.731,45	75,00
31/07/2003	R\$ 500.843,32	75,00
31/08/2003	R\$ 110.656,08	75,00
30/09/2003	R\$ 1.172.519,39	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Resolução DRJ/POA nº 88, de 05 de fevereiro de 2004 (fls. 213 e ss.): determinou que se refizesse o “lançamento do período de dezembro de 2002 a junho de 2003 sob a égide da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002” (o mesmo que já havia sido feito e que principia o presente feito!!!). Confira-se:

11. No Acórdão DRJ/POA Nº 3.168, de 18 de dezembro de 2003, que julgou a exigência de PIS contida no processo administrativo nº 11080.009462/2003-17, especialmente as fls.207 e 208, foi dado o comando para lançar novamente o período de dezembro de 2002 a junho de 2003, pois foi dada nulidade do lançamento deste período devido a falta de fundamentação legal correta ( Lei 10.637/2002) e a alíquota aplicável.

12. Assim, VOTO no sentido de converter o julgamento em diligência à Delegacia de Origem, nos termos dos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF), para que :

A) Se faça o lançamento do período de dezembro de 2002 a junho de 2003 totalmente sob a égide da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

B) Se verifique, para todo o lançamento fiscal, a aplicação ou não do art.3º, caput, incisos e parágrafos, e 11º, caput e parágrafos, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com seus respectivos efeitos no lançamento fiscal.

13. Efetuada a diligência, deverá ser dada ciência e reaberto o prazo para nova impugnação/manifestação da autuada, retornando o presente processo para julgamento.

  
**José Paulo Puiatti**  
**Relator**

- 3º auto de infração de PIS (fls. 218 e ss.): Valor de R\$ 21.722.616,83 (data da lavratura: 18/03/2004)

Períodos de apuração: dez/2002 a jun/2003.

No campo Descrição dos Fatos do auto de infração se diz o seguinte: “...os lançamentos do crédito tributário constantes dos processos nº 11080.009462/2003-17 e 11080.011288/2003-72 (é sobre a nulidade deste que recai o RESP!), foram julgados nulos”.

Processo nº 11080.011288/2003-72  
Acórdão n.º 9303-004.605

CSRF-T3  
Fl. 979

001 - PIS (FATURAMENTO)  
FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

O Contribuinte não ofereceu à tributação do Programa de Integração Social (PIS), a totalidade dos valores devidos, mensalmente, conforme demonstrativos que fazem parte do Relatório da Atividade Fiscal e são parte integrante deste Auto de Infração, relativo aos meses de dezembro de 2002 a junho de 2003, em razão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, ter julgado nulos, parcialmente, os períodos descritos anteriormente, que haviam sido lançados e que constam dos processos 11080.009462/2003-17 e 11080.011288/2003-71, que ora estão sendo lançados novamente.

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/12/2002	R\$ 2.142.859,77	75,00
31/01/2003	R\$ 679.166,71	75,00
28/02/2003	R\$ 93.657,64	75,00
31/03/2003	R\$ 2.961.224,85	75,00
30/04/2003	R\$ 4.332.595,50	75,00
31/05/2003	R\$ 430.052,13	75,00
30/06/2003	R\$ 730.506,88	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

No Relatório da Fiscalização anexo ao auto de infração:

Descrição	dez/02	jan/03	fev/03	mar/03	abr/03	mai/03	jun/03
Base de cálculo (BC) - Fiscaliza	452.351.307,84	470.106.047,95	435.060.505,97	560.315.965,53	638.293.953,31	477.820.600,65	469.469.872,98
Base de cálculo - Contribuinte	322.481.018,52	428.944.429,13	429.384.285,18	380.847.792,86	375.712.407,84	451.756.834,95	425.196.728,53
Diferença B. C. a Tributar	129.870.289,32	41.161.618,82	5.676.220,79	179.468.172,67	262.581.545,47	26.063.765,70	44.273.144,45
Alíquota = 1,65%							
Contribuição a lançar	2.142.859,77	679.166,71	93.657,64	2.961.224,81	4.332.595,50	430.052,13	730.506,88

Em resumo, existem três autos de infração de PIS: **um primeiro**, que é objeto do processo nº 11080.009462/2003-17, foi anulado em parte (apenas quanto aos períodos de apuração de dezembro de 2002 a junho de 2003); **um segundo**, que traz um erro grave, pois cobrou, quanto ao mesmo período de dezembro de 2002 a junho de 2003, apenas a diferença de um por cento, como se o primeiro lançamento tivesse sido mantido e o PIS tivesse sido lançado no regime não cumulativo – o mesmo regime que, aliás, foi utilizado, também nele, na apuração dos valores devidos nos períodos de julho a setembro de 2003; e, finalmente, **um terceiro**, substituindo o segundo, só lavrado porque a DRJ equivocadamente (é o que supomos!) entendeu que o segundo auto de infração havia sido anulado (ou talvez ainda não lavrado!).

Os equívocos, portanto, são inúmeros: aplicação de regime de apuração errado (primeiro lançamento, em parte); novo lançamento cobrando apenas a diferença de

alíquota, quando parte do anterior havia sido cancelado; e, por fim, a lavratura de um terceiro lançamento, que, a nosso sentir, refletiu uma mera tentativa de saneamento do feito, substituindo o segundo.

Enfim, se há decisão contrária à lei, decerto não é da Câmara baixa que entendeu que o último lançamento – o terceiro! – constituiu, na verdade, hipótese de revisão – do segundo! – não autorizada pelo art. 149 do CTN. Com a sua lavratura, não se visou complementar o segundo, mas substituí-lo, quando a DRF já não tinha mais competência para fazê-lo, porquanto o litígio estava entregue à DRJ.

Em conclusão, é de se negar provimento ao recurso especial da PFN.

Passamos à análise do recurso interposto pela contribuinte.

Sustenta que o lançamento deve ser líquido e certo, que a variação cambial só se configura como receita tributável no momento da liquidação da operação e que as receitas de variações cambiais ativas vinculadas a operações de exportação sejam consideradas imunes ao PIS/Cofins. Os dissídios jurisprudenciais, como já antecipamos, estariam comprovados em relação ao que decidido nos Acórdãos nº 107-07369, 201-78721 e 3403-00.141, respectivamente.

No concernente ao primeiro tema, asseverou a relatora do acórdão recorrido:

*Inicialmente, sobre a preliminar de nulidade por ausência de liquidez e certeza dos lançamentos decorrente da inobservância de critério uniforme na apuração das bases de cálculo, não vislumbro mácula no lançamento capaz de acarretar a nulidade da peça fiscal, pois qualquer que seja a explicação para as diversas formas de apuração da base de cálculo: **erro da fiscalização, interpretação da legislação ou quejandos, está-se diante de procedimento, equivocado ou não, que traz implicações apenas no aspecto quantitativo da exigência tributária que, no âmbito do processo de determinação e exigência do crédito tributário, pode ser corrigido, com cancelamento total ou parcial da exigência indevida, em decorrência das impugnações e recursos regularmente interpostos pelo sujeito passivo, conforme art. 145, inc. I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966— Código Tributário Nacional (CTN).** (g.n.)*

Aponta o contribuinte divergência de interpretação do que decidido pelo antigo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 107-07369, de 16/10/2003, assim ementado:

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LIQUIDEZ E CERTEZA - O lançamento tributário deve ser líquido e certo. Não se pode aceitar que a fase litigiosa se transforme num exercício continuado de identificação de erros e acertos nos cálculos da auditoria fiscal e do julgamento de primeiro grau.*

A divergência é, com efeito, patente. Enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que os erros atinentes aos aspectos de natureza quantitativa do lançamento poderiam ser corrigidos na fase litigiosa, no paradigma adotou-se a tese oposta.

Admitido, no ponto, o recurso, constatamos, porém, que o acórdão paradigma surpreendentemente desconsiderou o art. 145 do CTN, o qual prevê a alterabilidade do lançamento em face de recursos ou da iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos

termos em que permitida pelo art. 149 do mesmo Código. Desconsiderar essa possibilidade, para além de afastar a aplicação de norma legal plenamente vigente, é acreditar que existem apenas duas únicas possibilidades de desfecho no Contencioso Administrativo: procedência ou improcedência do lançamento, consequência natural da tese.

Por isso, embora, no ponto, conhecido, é de se negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Passamos a enfrentar o segundo e o terceiro temas encartados no mesmo recurso – momento da contabilização da receita decorrente da variação cambial e a sua imunidade constitucional à incidência da contribuição, temas que, uma vez comprovado o dissídio jurisprudencial, também foram devolvidos a este colegiado.

Como já é de conhecimento geral, a receita decorrente da variação cambial obtida nas operações de exportação é imune ao PIS/Cofins, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário – RE nº 627815/PR, julgado sob a sistemática de repercussão geral, sendo, portanto, de aplicação obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 62 do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF/2015). Confira-se a ementa do julgado:

*EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade. 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. III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu 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. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar 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. 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. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente*

*da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (STF, rel. Min. Rosa Weber, RE nº 627815 / PR, DJe 30/09/2013). (g.n.)*

Consequentemente, os valores correspondentes à variação cambial **obtida nas operações de exportação de produtos** devem ser subtraídos da base de cálculo da contribuição lançada.

O lançamento, contudo, a esta matéria não se resume. Conforme registrado no Relatório da Atividade Fiscal de fls. 12/14, também decorre da não tributação do resultado das receitas decorrentes de variação cambial ativa sobre contas de variações cambiais sobre obrigações e da dedução, das contas de receitas financeiras, de valores sem origem definida. Vejam:

*a) Não oferece a tributação, a totalidade das variações cambiais sobre os direitos.*

*b) Não oferece à tributação o resultado das receitas com as variações cambiais ativas sobre as contas de variações cambiais sobre obrigações.*

*c) Deduz da base de cálculo do PIS, das contas de receitas financeiras, 7501.5000, 7501.7000, 7503.2500, 7503.4000, 7504.6000, 7509.0000 e 7509.0100, em determinados meses, valores sem origem, fazendo com que a base de cálculo do PIS, seja inferior a real.*

*Assim, considerando a inclusão do resultado das receitas com variações cambiais ativas sobre as contas de variações cambiais sobre obrigações e as deduções havidas em determinadas contas de receitas financeiras, foram elaboradas as seguintes Planilhas da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, em relação aos períodos:*

É, portanto, necessário apreciar o momento da contabilização da receita com origem na variação cambial, que, segundo defende a contribuinte, só se configura como receita tributável no momento da liquidação da operação.

Todavia, como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido e nas contrarrazões ao seu recurso, a norma legal permitia ao contribuinte escolher o regime de tributação das variações cambiais. Caso optasse pelo regime de competência, se afigurava mensalmente necessária a atualização de seus direitos e de suas obrigações, a fim de se apurar o resultado correspondente. Caso a opção fosse pelo regime de caixa, apenas na liquidação da operação é que as receitas de variação cambial seriam oferecidas à tributação. É o que preconiza o art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

*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.*

**§ 1º *À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.***

*§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.*

*§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 4º A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Vide Decreto nº 8.451, de 2015)*

*§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária*

*efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado. (grifamos)*

No presente caso, tendo a contribuinte optado pelo regime de competência, não há como apurar o resultado da variação cambial pelo regime de caixa. Tais receitas integram a base de cálculo do tributo no período de apuração em que se verificar a variação cambial, independentemente da liquidação da operação correspondente.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento. No que se refere ao recurso especial interposto pela contribuinte, conheço-o e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, **apenas para excluir da base de cálculo do PIS, em face da imunidade constitucional, a receita decorrente da variação cambial auferida em face das operações de exportação.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza