



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

Processo nº 12571.720038/2013-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.398 – 3ª Turma Especial
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria LUCRO PRESUMIDO
Recorrente GREENKETT BRASIL MADEIRAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. ENTENDIMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior.

DOUTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

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

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aqueles que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, maioria de votos deram provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Relatora Carmen Ferreira Saraiva. Designado o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes – Redator Designado

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Fernando Ferreira Castellani, Antônio Marcos Serravalle Santos, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 286-293, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$299.450,52 a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido referente aos primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano-calendário de 2008.

O lançamento se fundamenta na omissão de receita financeira não operacional decorrente de variação cambial ativa dos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACC) de exportações a serem realizadas futuramente, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), fls. 07-33, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), fls. 34-100, na Demonstração do Resultado do Exercício e Balance de Verificação, indicando, entre outras, a Conta nº 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação Cambial Ativa sobre ACCs, fls. 109-151, na Escrituração Digital Sped Contábil, fls. 152-162, e no Controle Gerencial da Oscilação da Moeda Estrangeira – Banco Bradesco S/A e Proforma Madeiras Iglesias, fls 258-263, em conformidade com o Relatório da Ação Fiscal, fls. 318-339:

Em 11/10/2012, emitiu-se o TIF 529/2012, solicitando novamente os documentos que deram origem aos registros contábeis na conta 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação cambial Ativa sobre ACC.

Em 21/11/2012 o Contribuinte protocolou pedido de prorrogação de prazo para atendimento ao TIF 529/2012.

Até o momento da lavratura deste auto de infração não foram remetidos os referidos documentos probatórios.

A fiscalização encontrou diversos lançamentos na conta de receita 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação Cambial Ativa. [...]

Tendo a pessoa jurídica optado pelo Lucro Presumido - a adoção dessa sistemática, em regra, constitui opção do contribuinte -, as despesas deduzidas da base de cálculo não são as necessariamente incorridas, mas sim, as presumidas em função do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta.

O lucro presumido foi calculado pelo coeficiente é de 8% (oito por cento) incidente sobre a receita bruta auferida, tendo em vista o a atividade econômica de indústria, comércio, importação e exportação de madeiras, lâminas, laminados, compensados e artefatos de madeira, de acordo com seu Contrato Social e alterações, fls. 163-187.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 519 e 528, do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

II – O Auto de Infração às fls. 293-301 a exigência do crédito tributário no valor de R\$122.024,46 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º e art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

III - O Auto de Infração às fls. 302-309 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$8.812,85 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juros de mora e multa de ofício proporcional. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º e art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e art. 2º, art. 3º, art. 10, art. 22 e art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

IV – O Auto de Infração às fls. 310-317 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$40.674,80 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), juros de mora e multa de ofício proporcional. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º, art. 3º, art. 10, art. 22 e art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 343-353, com as alegações abaixo transcritas.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que:

Do Enquadramento Legal das Variações Cambiais Ativas

O órgão fiscalizador assevera que a impugnante deixou de declarar e recolher valores relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e à Contribuição para o PIS/PASEP. Alega que as variações cambiais ativas decorrentes da exportação possuem natureza de receitas financeiras e que tais receitas se enquadrariam na hipótese de incidência daqueles tributos, todavia, este entendimento está incorreto, como se passa a demonstrar.

O lucro presumido, para incidência do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é, segundo o art. 25, da Lei 9.430/96, o equivalente a 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, da receita bruta mensal, acrescido da totalidade dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos obtidos em aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos não incluídos no conceito de receita bruta. [...]

Como se vê, a base de cálculo dos tributos em comento, para as empresas que adotam a sistemática do lucro presumido, é fixada pela conjugação das seguintes grandezas econômicas: (i) 8% (oito por cento) da receita bruta, que compreende, na forma do art. 31, da Lei 8.981/95, 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, (ii) e a integralidade ou 100% (cem por cento) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não incluídas no conceito de receita bruta. Estas grandezas econômicas, somadas, formarão o lucro presumido tributável da pessoa jurídica, base de incidência da alíquota correspondente ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A impugnante, todavia, destina significativa parcela de sua produção a estados estrangeiros. Estas operações de venda de mercadorias são efetuadas em moeda estrangeira, que normalmente é o dólar dos Estados Unidos da América ou o euro emitido pela União Européia. Nos interstícios que permeiam: a celebração do negócio jurídico, a entrega da mercadoria e a finalização do negócio (com o respectivo pagamento), ocorrem, como sói acontecer, variações na taxa de câmbio, assim entendida como o preço da troca da unidade monetária nacional pela estrangeira. Estas variações, portanto, estão ligadas diretamente às receitas oriundas das operações de exportação de produtos, sendo delas decorrentes.

A administração fazendária federal entende, todavia, que as variações cambiais ativas e as receitas de exportação, ainda que umbilicalmente ligadas, compõem o lucro presumido da pessoa jurídica de forma diversa: a) as receitas de exportação integrariam a receita bruta, compondo o lucro presumido à razão de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, na forma do art. 25, I, da Lei 9.430/96; b) as variações cambiais, por seu turno, integrariam o lucro presumido na forma estabelecida pelo art. 25, II, da Lei 9.430/96, ou seja, diretamente, em 100% (cem por cento). O entendimento da administração fazendária deriva do art. 9º, da Lei 9.718/98, que passou a considerar as variações monetárias decorrentes das oscilações da taxa de câmbio como receitas ou despesas financeiras [...].

Data vênia, referido dispositivo não foi corretamente interpretado pelo órgão fazendário, como se pode observar na iterativa jurisprudência dos Tribunais excepcionais, que sufragaram o entendimento de que as variações ativas da taxa de câmbio acompanham a receita de exportação, não podendo ser consideradas isoladamente para fins de tributação [...].

Realmente, não há como dissociar a variação cambial ativa da sua origem, que é a receita gerada pela operação de exportação. Não faz sentido separar a receita de

exportação da variação cambial, tendo em vista que esta – ainda que a lei lhe atribua natureza de receita financeira – não existe autonomamente, decorrendo pura e simplesmente da oscilação do valor da unidade monetária nacional frente ao seu equivalente estrangeiro.

Ademais, as variações monetárias devem corresponder ao regime jurídico atinente ao direito de crédito ou obrigação da qual decorrem, já que representam apenas e tão-somente a expressão atual do valor daquele direito ou obrigação.

As alterações econômicas que geram as variações cambiais não têm o condão de dar vida a uma nova espécie de numerário, de modo que o valor do crédito ou débito continua a ser o mesmo, tendo apenas variado em comparação a outras moedas estrangeiras. Assim, a natureza jurídica da variação cambial originária de uma operação de exportação deve seguir o mesmo regime jurídico da obrigação principal, da qual decorre e é inseparável.

No caso, a receita derivada do valor nominal da operação mercantil (variação cambial) deve ter idêntico tratamento tributário da receita principal (do contrato de exportação), ou seja, os valores advindos da variação cambial devem fazer parte da receita bruta obtida com a venda das mercadorias ao exterior.

Do IRPJ e da CSLL

Destarte, como as variações cambiais positivas são receitas decorrentes da própria exportação, os valores computados a este título não podem ser tributados diretamente pelo IRPJ e pela CSLL, mas devem ser incluídos na receita bruta para compor a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL à ordem de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, nos termos do art. 25, I, da Lei 9.430/96. [...]

Assim, consideradas as variações cambiais como receitas decorrentes da própria exportação, incluídas na receita bruta, de forma a compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, verifica-se que os lançamentos efetuados estão inquinados de erro e devem ser cancelados, extinguindo-se o crédito tributário diante da ausência de fundamentação legal para a cobrança, o que viola o princípio da legalidade.

Da COFINS e PIS/PASEP

Com relação à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e à Contribuição ao PIS/PASEP, a impugnante nada deve, devendo ser extintos os créditos lançados a este título, uma vez que, o proceder do órgão fazendário se respalda em um entendimento redivivo, isto é, em uma sistemática que não é mais vigente e que foi trazida à tona com uma roupagem nova.

Observe-se que, ao efetuar a tributação, o fisco incluiu a variação cambial ativa na receita bruta, que é a base de cálculo do PIS e da COFINS, nos moldes do art. 3º, § 1º Lei 9.718/98. Todavia, este procedimento é ilegal, porque as receitas oriundas de exportações estão protegidas pela imunidade tributária, prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, de modo que é inconcebível tributá-las, como foi feito.

Ademais, por conta desta imunidade, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, [...].

Assim, pelo que acima se expôs e por força do Art. 4º do Decreto 2.346/97 – que determina aos Secretários e Procuradores da Receita Federal o cancelamento das

inscrições de créditos tributários com base em decisões de inconstitucionalidade proferidas pelo STF – deve ser declarada a inexistência dos créditos tributários exigidos.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Por todo o exposto, a impugnante requer o recebimento da presente para que seja ordenado o seu regular processamento e, levando em conta que a oscilação positiva da taxa de câmbio é integrante da receita bruta de exportação da pessoa jurídica, requer: a) a extinção dos créditos tributários lançados a título de Imposto de Renda- IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e b) a extinção dos créditos tributários lançados a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP.

Está registrado como ementa do Acórdão da 1ª TURMA/DRJ/JFA/MG nº 09-46.986, de 03.10.2013, fls. 367-371:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Constatada a omissão de receitas, cabe à autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício em conformidade com as determinações expressas em normas legais e administrativas, não sendo passível na esfera administrativa a discussão de eventuais imperfeições porventura contidas nessas normas.

ADIANTAMENTO DE CONTRATO DE CÂMBIO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. LUCRO PRESUMIDO.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, como receitas financeiras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

PIS/PASEP. COFINS. TRIBUTAÇÃO EM DESCONFORMIDADE COM O ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR.

Sendo mensal o período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, devem ser cancelados os lançamentos dessas contribuições quando apurados em relação a receitas trimestrais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Notificada em 19.10.2013, fl. 374, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 13.11.2012, fls. 379-389, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

Faz um relato sobre a ação fiscal discordando do entendimento exarado pela autoridade de primeira instância de julgamento:

Do Direito

A DRJ de Juiz de Fora ao manter a exigência dos tributos de IRPJ e da CSLL, furta-se ao fato de que a variação da moeda é um elemento da operação realizada; não há como sustentar a existência de duas operações nesses casos, se, em contraponto, houve apenas um negócio jurídico; a variação cambial, em sua essência, decorre simplesmente do fato da recorrente ter optado em indicar moeda estrangeira o parâmetro para a contraprestação pecuniária pela entrega ou realização do objeto do contrato.

Explicamos: a operação tributada – venda de mercadoria/prestação de serviço e variação cambial – é a materializada em um único negócio jurídico; a variação cambial decorre exclusivamente de uma cláusula contratual do pacto de compra e venda de mercadorias ou prestação de serviços, qual seja: a estipulação do valor do negócio em moeda estrangeira.

A tributação mantida pelo acórdão recorrido poderia até ser justificável para os casos que tratam exclusivamente de contrato de câmbio, ou seja, na eventualidade de ter havido um pacto somente para a troca de moedas, o lucro advindo dali poderia ser tributado isoladamente. Contudo, essa não é a situação dos autos; aqui se trata de negócio jurídico de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços onde existe uma cláusula que estabelece o pagamento em moeda estrangeira.

Por isso a recorrente entende estar absolutamente correta quando expôs que as variações cambiais não se caracterizam como receitas financeiras, porquanto a receita decorrente 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.

E mais, a pactuação do preço do contrato em moeda estrangeira é algo aceito pela legislação civilista brasileira atualmente em vigor, conforme preleciona o art. 487 do Código Civil. A variação cambial negativa ou positiva é percebida no exato momento em que há a determinação do montante que é devido; isto por que, no momento em que o contrato de exportação é pactuado, o valor do contrato não está definido, pois ele somente será determinado na data estabelecida para o pagamento.

É certo que, caso haja a alteração do valor da moeda – variação cambial – hábil a ensejar aumento ou diminuição do valor do contrato –, não emergirá um novo negócio jurídico regendo a situação; o que será verificado é apenas a determinação do preço do contrato originariamente pactuado, mediante a conversão da moeda estrangeira pela nacional. [...]

Ora, se a operação não pode ser separada da variação cambial, logo não é possível a tributação de forma distinta dos valores dali provenientes. O lucro que advém da operação – e que é fato gerador para a tributação – não pode ser distinguido entre lucro da venda e lucro da variação cambial; eles constituem um só

valor, uma só grandeza econômica, só um ganho auferido no exercício da atividade econômica.

Aqui, há de ser aplicada a regra de que o principal segue o acessório. E, sob este enfoque, fica ainda mais evidente a ilegalidade da exigência fiscal, erroneamente mantida pelo acórdão recorrido, tendo em vista a previsão contida no art. 110 do Código Tributário Nacional [...].

Certamente não foi a intenção de o Legislador Constitucional deixar ao juízo da Autoridade Fiscal a discricionariedade para impor a tributação das bases econômicas. As balizas construídas pela legislação civil colocam freios na atividade de tributação; se existem conceitos do direito civil – como é o caso do lucro advindo de uma operação – utilizados como fato gerador de uma exação, a utilização de seu conceito é compulsória.

Ainda que se reconheça a possibilidade da separação das verbas, o que se admite apenas para argumentar, é certo que a tributação não pode ser realizada pela forma prevista no artigo 25, inciso II, da Lei 9.430/1996, pois a variação cambial deve ser incluída na receita bruta.

A solução da questão discutida implica [...] saber se as variações cambiais positivas integram o lucro presumido pelo inciso ou pelo inciso II do art. 25 da Lei 9.430/96. A recorrente sustenta que as variações cambiais decorrem das receitas de exportação e se estas receitas integram o lucro presumido pelo inciso I, o mesmo deve ocorrer com as variações cambiais positivas. [...]

Como se está ver, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que adotam a sistemática do lucro presumido (para atividades idênticas às da recorrente), é fixada pela conjugação das seguintes grandezas econômicas: (i) 8% (oito por cento) da receita bruta, que compreende, na forma do art. 31, da Lei 8.981/95, 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, (ii) e a integralidade ou 100% (cem por cento) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não incluídas no conceito de receita bruta. Estas grandezas econômicas, somadas, formarão o lucro presumido tributável da pessoa jurídica, base de incidência da alíquota correspondente ao IRPJ e da CSLL.

A recorrente, todavia, destina significativa parcela de sua produção a estados estrangeiros. Estas operações de venda de mercadorias são efetuadas em moeda estrangeira, que normalmente é o Dólar dos Estados Unidos da América ou Euro emitido pela União Européia.

No período entre a celebração do negócio jurídico, a entrega da mercadoria e a finalização do negócio (com o respectivo pagamento), ocorrem, variações na taxa de câmbio, assim entendida como o preço da troca da unidade monetária nacional pela estrangeira. As variações na taxa de câmbio, portanto, estão ligadas diretamente às receitas oriundas das operações de exportação de produtos, sendo delas decorrentes.

A administração fazendária federal, corroborada pela decisão da 1ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG, entende, todavia, que as variações cambiais positivas e as receitas de exportação, ainda que umbilicalmente ligadas, compõem o lucro presumido da pessoa jurídica de forma diversa: (i) as receitas de exportação integram a receita bruta, compondo o lucro presumido à razão de 8% (oito por cento) para o IRPJ, e 12% (doze por cento) para a CSLL, na forma do art. 25, I, da

Lei 9.430/96; (ii) as variações cambiais, por seu turno, integrariam o lucro presumido na forma estabelecida pelo art. 25, II, da Lei 9.430/96, ou seja, diretamente, em 100% (cem por cento).

O entendimento da administração fazendária deriva do art. 9º, da Lei 9.718/98, que passou a considerar as variações monetárias decorrentes das oscilações da taxa de câmbio como receitas ou despesas financeiras, [...]

Data venia referido dispositivo não foi corretamente interpretado pelo órgão fazendário, tão pouco pelos membros da 1ª Turma da DRJ/JFA, como se pode observar na iterativa jurisprudência dos Tribunais excepcionais, que sufragaram o entendimento de que as variações ativas da taxa de câmbio acompanham a receita de exportação, não podendo ser consideradas isoladamente para fins de tributação, [...]

Realmente, não há como dissociar a variação cambial ativa da sua origem, que é a receita gerada pela operação de exportação. Não faz sentido separar a receita de exportação da variação cambial, tendo em vista que a segunda – ainda que a lei lhe atribua natureza de receita financeira – não existe autonomamente, decorrendo pura e simplesmente da oscilação do valor da unidade monetária nacional frente ao seu equivalente estrangeiro.

Além do que, as variações monetárias devem corresponder ao regime jurídico atinente ao direito de crédito ou obrigação da qual decorrem, já que representam apenas e tão-somente a expressão atual daquele direito ou obrigação.

As alterações econômicas que geram as variações cambiais não têm o condão de dar vida a uma nova espécie de numerário, de modo que o valor do crédito ou débito continua a ser o mesmo, tendo apenas variado em comparação a outras moedas estrangeiras. Assim, a natureza jurídica da variação cambial originária de uma operação de exportação deve seguir o mesmo regime jurídico da obrigação principal, da qual decorre e é inseparável.

Assim, no caso em tela, a receita deriva do valor nominal da operação mercantil (variação cambial) deve ter idêntico tratamento tributário da receita principal (do contrato de exportação), ou seja, os valores advindos da variação cambial devem fazer parte da receita bruta obtida com a venda das mercadorias ao exterior.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Diante de todo o exposto, requer o recebimento do presente recurso voluntário, sua apreciação a fim de que, considerando que a oscilação positiva da taxa de câmbio é integrante da receita bruta de exportação da pessoa jurídica, seja determinada a extinção dos créditos tributários lançados a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes¹.

As manifestações unilaterais da RFB foram formalizadas por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, ou seja, para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente. Tratando-se de ato vinculado, a Administração Pública tem o dever de motivá-lo no sentido de evidenciar sua expedição com os requisitos legais².

Os Autos de Infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a

¹ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

² Fundamentação legal: art. 179 da Constituição Federal, art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

A autoridade tributária tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos³.

As Autoridade Fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. 4 Desse modo, não tem validade jurídica a alegação da Recorrente.

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Ainda, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formou livremente sua convicção, em conformidade do princípio da persuasão racional⁵. Assim, os Autos de Infração, fls. 286-301 e o Acórdão da 1ª TURMA/DRJ/JFA/MG nº 09-46.986, de 03.10.2013, fls. 367-371, contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos no processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda do lançamento de ofício.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

³ Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

⁴ Fundamentação legal: art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal.

⁵ Fundamentação legal: art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

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

Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. 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 incluído o ICMS.

Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente⁶.

As variações cambiais também estão contempladas na base de cálculo do lucro presumido e são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, sempre que determinada posteriormente em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

⁶ Fundamentação legal: art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Desde 1º de janeiro de 1978, para os efeitos da legislação tributária são consideradas como receitas ou como despesas financeiras, conforme o caso, na compra ou venda de valores expressos em moeda estrangeira, na conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional e na atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa de câmbio vigente. Por esta razão, as contrapartidas das variações cambiais, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito da pessoa jurídica, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações devem ser incluídas no lucro presumido, em conformidade com o regime de competência.

No caso em que a moeda nacional se desvalorizar em relação à moeda estrangeira na qual foi realizado o negócio, as atualizações com base nas taxas cambiais geram variação cambial passiva/despesa nas obrigações e variação cambial ativa/receita nos direitos de crédito para efeito de determinar o lucro da pessoa jurídica.

Por sua vez, na hipótese de, no período a que se referir à atualização cambial, a moeda nacional se valorizar diante da moeda estrangeira os direitos geram variação cambial passiva/despesa e as obrigações geram variação cambial ativa/receita.

O presente caso trata-se de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC), que é uma antecipação de recursos em moeda nacional à pessoa jurídica exportadora em face de uma exportação a ser realizada no futuro, ou seja, é o adiantamento feito ao exportador na fase pré-embarque através do financiamento à produção da mercadoria exportada. Somente a título de esclarecimento, o Adiantamento sobre Cambiais Entregues (ACE) é uma antecipação de recurso em moeda nacional ao exportador após o embarque da mercadoria para o exterior, isto é, é contratação da antecipação das divisas a serem recebidas do comprador na fase pós-embarque da mercadoria.⁷

É importante fazer referências ao regime de tributação das variações cambiais. No regime de competência, a variação cambial é reconhecida a cada período, independentemente da liquidação da operação. Assim, se ocorrer no período uma variação cambial passiva/despesa, já nesse período ela irá reduzir o lucro da pessoa jurídica e o montante do tributo devido. Ao contrário, caso ocorra no período uma variação cambial ativa/receita, implicará aumento no lucro e aumento do tributo devido. Assim, a adoção do regime de competência é uma faculdade, porém aplicável a todo o ano-calendário.

Em exceção à a regra geral do regime de competência, a partir de 1º de janeiro de 2000, as variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio, devem ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do tributo devido, por ocasião da liquidação da correspondente operação, ou seja, pelo regime de caixa.

No regime de caixa, apenas quando da liquidação da operação é que será reconhecido o ganho oriundo da variação cambial ativa/receita ou a perda decorrente da variação cambial passiva/despesa. Por outro lado, a adoção do regime de caixa não permite que a pessoa jurídica aproveite, antes da liquidação da operação, as perdas decorrentes de variações cambiais passivas/despesa para redução da base de cálculo do tributo devido.

⁷ Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/190> . Acesso em 11 out 2014.

Importante destacar que a adoção do regime de caixa não deve alterar os critérios de contabilização dos resultados, que são sempre registrados, para fins do direito societário, segundo o regime de competência⁸.

Sobre a questão ainda, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, assim dispõe:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Assim, até 31 de dezembro de 2010, a pessoa jurídica poderia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais, seja regime de caixa, seja regime de competência, desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário, tendo em vista a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que determina:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL. [...]

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. [...]

⁸ Fundamentação legal: art. 6º e art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, art. 8º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Verifica-se que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio, devem ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da liquidação da correspondente operação, como é caso tratado nos autos.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

O lançamento se fundamenta na omissão de receita financeira não operacional decorrente de variação cambial ativa dos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACC) de exportações a serem realizadas futuramente, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), fls. 07-33, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), fls. 34-100, na Demonstração do Resultado do Exercício e Balance de Verificação, indicando, entre outras, a Conta nº 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação Cambial Ativa sobre ACCs, fls. 109-151, na Escrituração Digital Sped Contábil, fls. 152-162, e no Controle Gerencial da Oscilação da Moeda Estrangeira – Banco Bradesco S/A e Proforma Madeiras Igrejas, fls 258-263.

Está registrado no Relatório da Ação Fiscal, fls. 318-339, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

Em consulta à Escrituração Digital do Contribuinte, revelou-se também que os valores lançados no item 15 (Demais Receitas e Ganhos de Capital) das Fichas 14A e no item 13 das Fichas 18A da DIPJ - AC 2008, correspondem às receitas contabilizadas na conta sintética 4.19 - Receitas Não Operacionais, subdividida nas seguintes contas analíticas 4.1.9.01.001 - Receita com Venda de Ativo Permanente; e 4.1.9.01.002 - Custo da Venda de Ativo Permanente. Abaixo reproduziu-se os valores lançados em Contabilidade na conta analítica 4.1.9:

Conta: 4.1.9 - RECEITAS NÃO OPERACIONAIS					
Data	Cód.Conta Contrapartida	Conta Contrapartida	Débitos	Créditos	Resultado Não Operacional
29/02/2008	4.1.9.01.001	Receita com Venda de Ativo Permanente		208.597,89	208.597,89
10/04/2008	4.1.9.01.001	Receita com Venda de Ativo Permanente		115.000,00	
30/04/2008	4.1.9.01.002	(-) Custo da Venda de Ativo Permanente	113.240,44		1.759,56
23/10/2008	4.1.9.01.001	Receita com Venda de Ativo Permanente		1.500,00	1.500,00
Total anual					211.857,45

Cotejando-se a memória de cálculo do Contribuinte e os valores declarados em DIPJ - AC 2008, verificou-se que o Contribuinte desconsiderou a seguinte conta de resultado:

- 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação Cambial Ativa sobre ACCs.

Relacionou-se abaixo a referida conta que será objeto de análise e autuação no presente procedimento fiscal:

Conta: 4.1.8.01.009 - Receita c/Variação cambial ativa sobre ACCs			
Data	Cód.Conta Contrapartida	Conta Contrapartida	Créditos
31/01/2008	2.1.3.50.005	ACC Banco Bradesco S.A	925,00
29/02/2008	2.1.3.50.005	ACC Banco Bradesco S.A	2.200,00
29/02/2008	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma	280.539,61
27/03/2008	1.1.2.10.008	Ressarcimento de IPI a recuperar	314.076,53
30/04/2008	2.1.3.50.005	ACC Banco Bradesco S.A	1.547,50
30/04/2008	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma	163.121,90
31/05/2008	2.1.3.50.005	ACC Banco Bradesco S.A	1.425,00
31/05/2008	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma	256.981,00
30/06/2008	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma	199.877,30
31/07/2008	2.1.3.50.005	ACC Banco Bradesco S.A	632,50
31/12/2008	2.1.3.50.005	ACC Banco Bradesco S.A	19.870,00
31/12/2008	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma	160.034,71
Total			1.401.231,05

[...]

Em resposta ao TIF 947/2011 o Contribuinte informou que:

1. "Para fins tributários, a empresa utilizou o Regime de Caixa para apuração da Receita de Variação cambial;"

2. "A empresa deixa de apresentar a planilha solicitada, uma vez que a conta 4.1.8.01.009 não reflete o regime de caixa utilizado para apuração da variação cambial, a exemplo do lançamento de Ressarcimento de IPI 4º Trim/2008 no valor de R\$314.076,53;"

3. "No Livro Razão do ano de 2008 na conta nº 4.1.8.01.005 foram contabilizadas as receitas de variação cambial apuradas pelo Regime de Caixa, conforme pode ser verificado no documento anexo, já entregue em data anterior para esta fiscalização."

Em 16/12/2011, o Contribuinte protocola uma resposta complementar ao TIF

1. "Lançamento dia 27/03/2008 - Ressarcimento de IPI 4º trim/2008: A empresa efetuou o lançamento do crédito presumido de IPI do 4º trimestre de 2008 na conta errada, este lançamento deveria ter ocorrido na conta 4.1.8.01.006 - Recuperação de Impostos Federais.

Em anexo, cópia do pedido de ressarcimento no valor de R\$314.076,53 e despacho decisório."

2. "Em relação aos demais lançamentos, reitera que não foi possível sua composição, tais lançamentos à exemplo do lançamento no valor de R\$314.076,53 (ressarcimento de IPI) foram feitos de forma errada, não guardando qualquer relação receita com variação cambial ativa de ace's."

3. "As receitas derivadas da variação cambial ativa estão demonstradas na conta 4.1.8.01.005, conforme documentos já protocolados."

O Contribuinte justificou o lançamento errôneo em 27/03/2008, de R\$314.076,53, na conta 4.1.8.01.009 (Receita c/ Variação cambial Ativa sobre ACCs), proveniente de ressarcimento de IPI 4º trim/2008, cuja conta correta deveria ser a 4.1.8.01.006 (Recuperação de Impostos Federais), anexando-se à resposta ao TIF 947/2011 o despacho decisório nº 05/2011 do processo 12571.000390/2010-11,

referente à recuperação de créditos de IPI. Desta forma a Fiscalização aceitou as ponderações do Contribuinte e passou a considerar a conta:

Conta	4.1.8.01.006 – Recuperação de Impostos Federais				
Data	D/C	Créditos	Saldo	D/C	Histórico
27/03/2008	C	314.076,53	314.076,53	C	Ressarcimento de IPI 4º Trim/2008
31/07/2008	C	468.169,84	782.246,37	C	Crédito ref. Ressarcimento de IPI a recuperar – 1º Trim/2008
31/07/2008	C	253.270,70	1.035.517,07	C	Crédito ref. Ressarcimento de IPI a recuperar – 2º Trim/2008

Para as demais receitas lançadas na conta 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação Cambial Ativa sobre ACCs (excluindo-se o lançamento do dia 27/03/2008, de R\$314.076,53, proveniente de ressarcimento de IPI 4º trim/2008), o Contribuinte informa que foram feitos de forma errada, não guardando qualquer relação com as receitas decorrentes de variação cambial ativa sobre ACCs, contudo, não informa qual seria o lançamento correto, nem protocola os documentos que deram origem ao suposto erro contábil.

Em resposta ao TIF 392/2012 o Contribuinte informa que:

"(...)

É verdade, por outro lado, que a intimada limitou-se a informar a variação cambial sujeita à tributação e devidamente lançada em conta contábil específica, mas não logrou esclarecer a razão dos lançamentos indicados na conta contábil em que a autoridade pretende, e com razão, buscar maiores esclarecimentos, o que fez com que a intimada, diante da nova exigência, buscasse contato com o colaborador que era responsável na época pelos lançamentos contábeis (colaborador este que se desligou da empresa), tendo conseguido informações e, inclusive, preparado planilha dos controles da época, merecendo ainda as seguintes ponderações:

- a intimada, por solicitação do sócio estrangeiro (espanhol), mantinha controle mensal da oscilação da moeda estrangeira frente ao real e os reflexos eram lançados na contabilidade, ainda que a legislação brasileira não exigisse determinado procedimento;

- conforme a liquidação dos contratos, a intimada apurava a oscilação cambial e quando obrigatório, submetia o correspondente montante à tributação (como já demonstrou em outras intimações);

- os lançamentos constantes da conta contábil que a autoridade busca informações, nada mais são do que a oscilação mensal da moeda estrangeira frente ao real, em decorrência da exigência do sócio estrangeiro.

(...)"

A partir da planilha anexa pelo Contribuinte constatou-se as seguintes Variações Cambiais Ativas decorrentes de ACCs, registradas em controle extra-contábil com o Histórico Baixa, com as liquidações dos contratos de ACCs e os respectivos ganhos na oscilação da moeda. Relacionaram-se as referidas liquidações registradas em regime de caixa na planilha

Conta 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação cambial Ativa sobre ACCs						
Data Entrada Saída	Histórico Auxiliar	Taxa de Entrada Euro	Saldo do ACC/Contrato Em Euros	Oscilação da Moeda	Cód. Conta contrapartida	Conta - contrapartida
			Saída Pagtos	Aumento R\$		
02/06/2008	Baixa	1,6312	25.000,00	3.540,00	2.1.3.50.005	ACC Banco Bradesco S.A.
30/01/2008	Baixa	1,7802	26.000,00	22.786,56	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
30/01/2008	Baixa	1,7802	300.000,00	53.940,00	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
30/01/2008	Baixa	1,7802	28.000,00	5.592,63	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
28/02/2008	Baixa	1,6723	160.000,00	46.590,22	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
30/04/2008	Baixa	1,6864	140.000,00	93.304,28	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
30/04/2008	Baixa	1,6864	250.000,00	53.900,00	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
30/04/2008	Baixa	1,6864	250.000,00	53.900,00	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
30/04/2008	Baixa	1,5658	94.000,00	25.260,82	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
31/07/2008	Baixa	1,5658	156.000,00	18.053,88	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
31/07/2008	Baixa	1,5658	98.900,00	36.920,66	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
31/07/2008	Baixa	1,5658	151.100,00	56.879,34	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
31/07/2008	Baixa	1,5658	131.447,00	54.446,62	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
31/07/2008	Baixa	1,5658	87.900,00	36.519,76	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
29/08/2008	Baixa	1,6336	30.653,00	52.453,70	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
29/08/2008	Baixa	1,6336	15.883,00	5.501,74	2.2.1.04.031	Madeiras Iglesias - Proforma
Total Variação Cambial Ativa ACC			[1.944.883,00]	619.590,21		

[...]

Face a inércia do Contribuinte em apresentar os contratos de ACC bem como os documentos de fechamento de câmbio, a presente fiscalização efetuou o lançamento de ofício com as informações disponíveis, conforme preceitua o art. 845 do RIR - Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, e art. 79 do Decreto-Lei 5.844 de 23 de setembro de 1943.

Da Variação Cambial Ativa

A fiscalização encontrou diversos lançamentos na conta de receita 4.1.8.01.009 - Receita c/ Variação Cambial Ativa. Sobre ACCs, conceituou-se:

Adiantamento de Contratos de Câmbio - ACC: o exportador recebe antecipação, parcial ou total, em moeda nacional do valor equivalente à quantia em moeda estrangeira comprada a termo pelo banco, descontada a uma taxa de juros internacional à qual é somado spread que embute o risco da operação. Os ACCs compreendem operações pré-embarque (adiantamento até 180 dias antes do embarque, podendo ser estendido a 360 dias, para liquidação do câmbio), destinando-se ao financiamento da produção. A norma cambial permite que não seja especificado o bem ou serviço objeto da exportação, o que confere flexibilidade ao mecanismo pela compra e venda de performance entre bancos e exportadores. Ou seja, quando do recebimento dos recursos em moeda nacional - que acontece no momento da contratação do contrato de câmbio ACC - ainda não há qualquer vinculação entre o contrato de câmbio e as exportações que irão quitar o adiantamento efetuado. Se o ACC for fechado e não for posteriormente liquidado, ou seja, se não houver o efetivo embarque de mercadorias para o exterior (ACC sem lastro), a operação será considerada de natureza eminentemente financeira e será tributada pelo Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). [...]

Tendo a pessoa jurídica optado pelo Lucro Presumido - a adoção dessa sistemática, em regra, constitui opção do contribuinte -, as despesas deduzidas da

base de cálculo não são as necessariamente incorridas, mas sim, as presumidas em função do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta.

Dessa forma, a despesa referente à variação cambial passiva ocorrida na data do fechamento do contrato de câmbio não pode ser deduzida do lucro tributável, pois ela, presumivelmente, faz parte do percentual descontado da receita bruta. Assim, se a empresa, em função de sua atividade, utiliza, por exemplo, o percentual de 8%, presume-se que seus custos e despesas sejam da ordem de 92%. [...]

Na apuração do Lucro Presumido deve-se aplicar, [sobre] as receitas brutas auferidas, percentual específico para atividade do contribuinte, obtendo-se assim a primeira parte da base a ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL. A esse valor devem ser agregados os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (renda fixa e variável), as variações monetárias ativas e todos os demais resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, descontos financeiros obtidos e os juros ativos não decorrentes de aplicações. O resultado final representa a base tributável sobre a qual incidirão as alíquotas do IRPJ e da CSLL. [...]

A alíquota a ser aplicada à receita bruta do Contribuinte para apuração da base de cálculo é de 8% (oito por cento) segundo os arts. 518, 519 combinado com o art. 224 do RIR - Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 [...].

Ocorre que nos casos em que o Contribuinte opta pelo Lucro Presumido as variações cambiais passivas já estão presumidamente contempladas no percentual restante que incidiu sobre a receita bruta e formou a primeira parte da base de cálculo para apuração dos tributos federais. Desta forma, no Lucro Presumido, a Variação Cambial Ativa é somada integralmente à referida base de cálculo sem a compensação das Variações Cambiais Passivas [...].

A partir da planilha anexa e assinada pelo Contribuinte, contendo os registros extracontábeis da conta 4.1.8.01.009 (Receita c/ Variação cambial Ativa sobre ACCs), apurou-se os ganhos obtidos na oscilação da moeda estrangeira quando da liquidação dos contratos de ACCs, identificados pelo Histórico Baixa. A seguir calculou-se os valores trimestrais de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes da referida omissão de receita financeira: [...]

Período AC 2008	Oscilação da Moeda	IRPJ 15%	IRPJ Adicional 10%	Total IRPJ	CSLL 9%
	Aumento R\$				
1º TRIM	128.909,41	19.336,41	6.890,94	26.227,35	11.601,85
2º TRIM	229.905,10	34.485,77	16.990,51	51.476,28	20.691,46
3º TRIM	260.775,70	39.116,36	20.077,57	59.193,93	23.469,81
4º TRIM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	619.590,21	92.938,53	43.959,02	136.897,55	55.763,12

A parcela objeto de tributação restringe-se tão-somente à receita financeira não operacional decorrente da oscilação da moeda decorrente da variação cambial ativa dos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACC) de exportações a serem realizadas futuramente no total de R\$619.590,21. Os valores oriundos da futura exportação, ou seja, dos adiantamentos, no total de 1.944.883,00 euros não foram objeto do lançamento, como quer fazer crer a Recorrente.

O lucro presumido foi calculado pelo coeficiente é de 8% (oito por cento) incidente sobre a receita bruta auferida, tendo em vista o a atividade econômica de indústria, comércio, importação e exportação de madeiras, lâminas, laminados, compensados e artefatos de madeira, de acordo com seu Contrato Social e alterações, fls. 163-187.

Assim, como a Recorrente optou pela tributação com base no lucro presumido somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta, no caso, 92%, foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica.

Não resta dúvida de que a natureza jurídica das variações monetárias dos direitos de crédito da Recorrente, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação da legislação tributária como receitas financeiras.

Ademais, o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário com repercussão geral nº 627815/PR, cujo trânsito em julgado ocorreu em 14.10.2013⁹¹⁰ trata tão-somente do PIS e da Cofins e não pode ser aplicado extensivamente ao IRPJ e à CSLL:

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 supralegal 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

9

Disponível

em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+627815%2E+NUMERO%2E+29+OU+%28RE%2E+ACMS%2E+ADJ2+627815%2E+ACMS%2E+29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/a5kwr2>>. Acesso em> 20 out.2014.

10

Disponível

em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=627815&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 20 out. 2014.

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.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso¹¹. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹².

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexos causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam

¹¹ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹² Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

relativos ao mesmo sujeito passivo¹³. O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aqueles que foi dado à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

Voto Vencedor

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Redator Designado

Dispõe o art. 62-A do Anexo I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por conseguinte, reproduzo o inteiro teor da ementa prolatada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 627.815, em repercussão geral (grifou-se):

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 supralegal 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

¹³ Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

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.

(RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013)

Com relação à objeção da Relatora quanto ao alcance daquele entendimento, observo que a questão constitucional suscitada no referido Recurso Extraordinário disse respeito a se saber se as variações cambiais ativas devem, ou não, ser consideradas como receitas decorrentes de exportação, para o efeito do disposto no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Nesse sentido, a ementa correspondente:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(RE 627815 RG, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 21/10/2010, DJe-224 DIVULG 22-11-2010 PUBLIC 23-11-2010 EMENT VOL-02436-02 PP-00384 RT v. 100, n. 904, 2011, p. 135-138 RT v. 100, n. 908, 2011, p. 480-483)

Assim, tendo em vista a resposta positiva do STF a essa questão, não cabe o lançamento em análise, embora o crédito remanescente se refira apenas a IRPJ e a CSLL na sistemática presumida.

Processo nº 12571.720038/2013-30
Acórdão n.º **1803-002.398**

S1-TE03
Fl. 415

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

CÓPIA