



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

<b>Processo nº</b>	13854.000012/2004-77
<b>Recurso nº</b>	01 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-001.841 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de maio de 2013
<b>Matéria</b>	PIS/PASEP
<b>Recorrente</b>	MONTECITRUS TRADING SA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DESNECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A Primeira Seção do STJ, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C do CPC), de aplicação obrigatória nos julgamentos do CARF (art. 62-A do Ricarf), consolidou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é suficiente para a cobrança dos valores nela declarados, dispensando-se qualquer outra providência por parte do Fisco. REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008.

PROPORCIONALIZAÇÃO. RECEITAS. EXPORTAÇÃO/MERCADO INTERNO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

As receitas financeiras de variações cambiais ativas decorrentes de exportações de mercadorias não integram o total destas receitas para efeito de cálculo dos créditos do PIS passíveis de dedução da contribuição apurada mensalmente.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

As receitas financeiras de variações cambiais ativas decorrentes de exportações integram a base de cálculo do PIS com incidência cumulativa.

Recurso Voluntário Negado

Documento assinado digitalmente conforme nº 13854.000012/2004-77

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 13/08/20

13 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assi

nado digitalmente em 25/07/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Impresso em 13/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor do redator designado, conselheiro José Adão Vitorino de Moraes. Vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Bernardo Motta Moreira. Fez sustentação oral pela recorrente o advogado Bruno Fajersztajn, OAB-SP 206899.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Possas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Antônio Lisboa Cardoso - Relator.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal e Bernardo Motta Moreira.

## Relatório

Conforme relatado na decisão recorrida, o presente processo teve início com a Declaração de Compensação (DCOMP) de fl. 01, protocolada em 30/01/2004, por meio da qual a contribuinte declarou a compensação de débito da Cofins (2172) e IRPJ (2372), vencidos em 30/01/2004, com créditos de PIS não-cumulativo, apurados no segundo trimestre de 2003 e no mês de julho de 2003. Segundo consta informado pela autoridade fiscal a apuração do mês de julho de 2003 foi objeto de análise no processo nº 13854.000159/2004-67, “uma vez que a contribuinte efetuou novo pedido, em 02/09/2004” (fl. 299).

Na sequência a DRF de Ribeirão Preto glosou parcialmente os créditos compensados pelos seguintes motivos descritos na informação fiscal de fls. 299/307:

Através da observação do "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – linha 27 (fls. 297), verifica-se que o Fisco apurou valores de débitos de PIS/PASEP superiores àqueles apurados pela contribuinte nos meses de abril, maio e junho de 2003, devido principalmente pelos acréscimos (fls. 295, 296 e 297) de receitas financeiras não computadas pela contribuinte em sua base de cálculo.

Através da observação do "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – linha 34 (fls. 298), verifica-se que os créditos de PIS-PASEP vinculados às receitas de exportação foram totalmente utilizados na dedução dos novos débitos apurados nos meses (abril e junho/2003, não havendo, portanto, para estes meses (abril e junho/2003) qualquer saldo credor remanescente passível de compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do inciso II, do parágrafo 1º, artigo 5º, da Lei 10.637, de 30/12/2002.

No entanto, na apuração de créditos da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativo, para o mês de maio/2003, restou apurado pelo Fisco, saldo credor de R\$34.973,33, passíveis de compensação.

Documento assinado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 13/08/20

13 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Impresso em 13/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, da análise dos demonstrativos às fls. 283/298, conclui-se que a contribuinte possuí para os meses de abril, maio e junho de 2003, apenas o saldo credor de PIS/PASEP não cumulativo vinculados às receitas do mercado externo de R\$34.972,33, do mês de maio/2003.

Concluindo, propomos que os valores pleiteados pela contribuinte conforme fls. 02, 03 e 04 a título de saldo credor de PIS/PASEP não cumulativo vinculado às receitas do mercado externo, para os meses de abril, maio e junho/2003, sejam glosados conforme indicado no quadro abaixo.

Com base nas conclusões foi reconhecido parcialmente o direito pleiteado (conforme despacho e fl. 308), “no valor de R\$34.972,33”, referente aos meses de abril, maio e junho do ano-calendário de 2003, sendo que o crédito relativo ao mês de julho de 2003, bem como a declaração de compensação de fls. 14/15, serão tratados no processo específico (13854.000159/2004-67), homologando-se a compensação informada na DCOMP de fl. 1, até o limite do crédito reconhecido.

Na manifestação de inconformidade a Recorrente alega, em síntese, o seguinte (fls. 323/337):

a) preliminarmente, “os ajustes da base de cálculo da contribuição para o PIS e do respectivo crédito devem ser cancelados, uma vez que se referem a período alcançado pela decadência, além do que, mediante o procedimento fiscal de revisão dos créditos dessa contribuição, a fiscalização não poderia ter efetuado ajustes em sua base de cálculo”;

b) quanto ao prazo decadencial, há que se aplicar à espécie as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, como já consolidado pela doutrina e jurisprudência, devendo ser considerado escoado referido prazo porquanto os fatos geradores reportam-se aos meses de abril a junho de 2003 e a ciência do despacho decisório ocorreu apenas em 29/12/2008. ...;

c) quanto aos ajustes na base de cálculo do tributo, não pode a fiscalização efetuar tais ajustes “em sede de pedido de restituição/compensação/ressarcimento, na medida em que seria obrigatório a formalização de lançamento de ofício”, como já decidiu o Conselho de Contribuintes, conforme ementas de decisões trazidas à colação;

d) no mérito, “o trabalho fiscal não merece prevalecer, visto que conflita com as normas legais, que regem a incidência da contribuição para o PIS, bem como destoa da jurisprudência dominante do E. 2º Conselho de Contribuintes”;

e) deve ser considerado que à época do protocolo das DCOMPs a legislação de regência não vinculava a apuração dos créditos compensáveis aos custos, encargos e despesas relativas às operações de exportação, como feito no procedimento fiscal. Tal previsão só foi instituída com a Lei nº 10.865 de 2004, que alterou a redação do art. 15, inc. III, da Lei nº 10.833, de 2003, aplicando-se as regras da Cofins não-cumulativa ao PIS não-cumulativo. Valendo-se da interpretação histórica, conclui-se que referida regra não existia antes de ter sido criada pelo novo dispositivo legal (cuja vigência iniciou-se em 01/05/2004), conforme pacificado na doutrina e jurisprudência. Assim sendo, conclui-se que “a fiscalização acabou por aplicar aquela regra do parágrafo 3º do art. 6º da Lei nº 10833/03 de forma retroativa, o que é vedado no nosso ordenamento jurídico”.

Neste caso, “o valor total do crédito da contribuição para o PIS, apurado pela

fiscalização, deve ser compensado como os débitos tributários, objeto das declarações de compensação, que deixaram de ser homologadas”;

f) quanto à questão das receitas de exportação, o art. 22 da IN SRF nº 243, de 2002, determina que seus valores devem ser determinados com base na taxa de câmbio vigente na data de embarque dos produtos. Neste sentido já se manifestou a Costi, conforme Solução de Consulta nº 10, de 2002. E assim também já restou consolidado na jurisprudência administrativa. Portanto, as receitas de exportação devem ser reconhecidas na data de embarque das mercadorias, e não “antes daquele momento”, conforme alegou a autoridade fiscal. Ou seja, os ajustes destas receitas, efetuados pela requerente, não devem ser considerados como receitas financeiras, como procedido pela fiscalização;

g) de qualquer forma, a inclusão das “receitas financeiras” na base de cálculo do PIS ofende a imunidade prescrita no art. 149, § 2º, da Constituição Federal (CF), incluído pela Emenda nº 33, de 2001. A partir de então, quaisquer receitas “decorrentes” de exportação devem ser consideradas imunes às contribuições, como já decidiu o STJ, conforme decisões referidas no recurso;

h) nos ajustes efetuados pela fiscalização, relativos às receitas financeiras não foram consideradas as correspondentes despesas financeiras em decorrência das oscilações do câmbio. Ademais, neste caso, “o que estará sendo tributado serão meras contrapartidas contábeis de atualizações que não correspondem a receitas – definitivas e reais – da requerente”. E que, “com a introdução do regime de câmbio flutuante, que coincidiu com o advento da Lei nº 9.718, os efeitos das variações cambiais sucessivas – ora para mais, ora para menos – não podem ser considerados isoladamente haja vista que o reflexo das variações cambiais nos direitos e obrigações das pessoas jurídicas nem sempre representam um ganho cambial efetivo e, consequentemente, uma receita. Assim, ao desconsiderar as incidências, no período, das despesas relativas às variações cambiais, não se chegará com segurança à conclusão de que o que está sendo tributado é de fato uma receita, ou meros ajustes contábeis transitórios”. E a jurisprudência judicial “vem se posicionando no sentido de que não devem ser consideradas, na apuração da contribuição social em foco, as variações cambiais intermediárias, isto é, aquelas verificadas antes da liquidação do contrato em moeda estrangeira”, como se verifica nas decisões arroladas no recuso.

A decisão recorrida, encontra-se sintetizada nos seguintes termos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003*

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

*Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

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

*Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003*

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO. CRITÉRIO DE PROPORCIONALIZAÇÃO.**

*Correta a apuração levada a efeito pela fiscalização, que considerou o critério de proporcionalização de receitas para fins de apuração dos créditos passíveis de ressarcimento, implicitamente contido na legislação vigente à época dos fatos.*

*HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL. SISTEMÁTICA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. LANÇAMENTO DE DÉBITOS. DESNECESSIDADE.*

*Na sistemática da não-cumulatividade, o procedimento fiscal que visa apurar eventual saldo credor compensável deve descontar dos créditos os valores devidos a título débito, não havendo que se cogitar da necessidade do seu lançamento de ofício.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. CRÉDITOS. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.*

*Na sistemática da não-cumulatividade não há previsão legal para a apuração de créditos relativos a despesas financeiras decorrentes de variações cambiais passivas.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003*

*HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO. DISPOSIÇÃO LEGAL APLICÁVEL.*

*Conforme dispõe o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, o prazo para o Fisco homologar compensação declarada por meio de DCOMP exaure-se após 5 anos do seu protocolo.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Cientificada em 05/07/2010 (fl. 394), foi interposto o recurso voluntário de fls. 395 e seguintes, em 03/08/2010, alegando, em síntese que, ao contrário do que entendeu a Delegacia de Julgamento, todos os argumentos adotados pela fiscalização, que deram azo à redução do crédito de contribuição ao PIS apurado pela recorrente e questionado neste processo, foram contestados por meio da manifestação de inconformidade

Aduz que na manifestação de inconformidade a ora Recorrente demonstrou, preliminarmente, que havia decaído o direito do fisco de alterar os aspectos quantitativos da base de cálculo da contribuição para o PIS relativas aos períodos de abril a junho de 2003, além de que tal procedimento não poderia ter sido adotado em sede de apreciação de declaração de compensação.

No caso deste processo administrativo, o despacho decisório ocorreu em 28.12.2008, diz respeito à contribuição para o PIS relativa a fatos geradores supostamente ocorrido nos meses de abril a junho de 2003.

No entanto, diante do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o trabalho fiscal não poderia alcançar a contribuição cujos fatos geradores supostamente se concretizaram antes de 27.10.2003, ou seja, depois de expirado o prazo de cinco anos, previsto nesse dispositivo legal.

Alega a impossibilidade de aumentar-se a base de cálculo da contribuição ao PIS em pedidos de restituição/compensação, conforme entendimento expressado nos acórdãos n. 203-12912, 203-12913, 203-12914 e 203-12915:

***"NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ALTERAÇÃO NA PARCELA DO DÉBITO SEM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.***

*Não existe dispositivo legal na novel sistemática de ressarcimento do PIS/Pasep Não Cumulativo que desobrigue a autoridade fiscal de seguir a determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, qual seja, a de proceder ao lançamento de ofício para constituir crédito tributário correspondente à diferença da contribuição devida ao PIS/Pasep quando depare com inconsistências na sua apuração.*

*Assim, do valor da parcela do crédito reconhecido, não pode simplesmente ser deduzida escrituralmente a parcela de débito do PIS/Pasep correspondente a receitas que deixaram de ser consideradas na sua base de cálculo, no caso, receitas com a cessão de créditos de ICMS." (grifos da recorrente)*

Como se vê, pelo bem fundamentado voto do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, em sede de pedido de restituição e declaração de compensação do saldo credor da contribuição ao PIS, apurado no regime não-cumulativo, a fiscalização pode questionar os créditos, calculados de acordo com o art. 3º da Lei n. 10637/02. Porém, quaisquer alterações na base de cálculo dessa contribuição, definida no parágrafo 2º do art. 10 dessa lei, devem ser procedidas por meio de lançamento de ofício, seguindo as diretrizes do Código Tributário Nacional.

O cálculo dos créditos vinculados à receita de exportação e à receita auferida nas operações realizadas no mercado interno.

O v. acórdão recorrido julgou procedentes os ajustes realizados pela fiscalização no montante do crédito da contribuição ao PIS, passível de ser compensado com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por entender que a norma legal consubstanciada no parágrafo 3º do art. 6º da Lei n. 10833, de 29.12.2003, aplicável à contribuição social em foco, por força do inciso III do art. 15 dessa mesma lei, seria interpretativa

Diante das manifestações do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, acima expostas, quando se trata do momento do registro e da apuração da receita de exportação, para fins do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), não se discute que as receitas oriundas de vendas ao exterior devem ser determinadas pela conversão da moeda estrangeira à taxa de câmbio vigente na data do embarque das mercadorias e, por essa razão, outro não é o momento de reconhecimento dessas receitas, que não a data do embarque.

Com base nessa conclusão, pode-se afirmar que a variação cambial verificada entre a saída da mercadoria do estabelecimento da empresa e o seu embarque, que consta em nota fiscal complementar, representa simples ajuste para adequar o valor declarado na nota fiscal de saída às determinações fiscais, que não pode ser desconsiderado como receita de exportação jurisprudência do 2º Conselho de Contribuintes reconhece que a receita de exportação deve ser determinada na data de embarque das mercadorias para o exterior, com base na taxa de câmbio em vigor nesta data, conforme se verifica pela análise do acórdão n.

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.º-00-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 13/08/20

13 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Impresso em 13/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**"VARIAÇÃO CAMBIAL.**

*Integra o valor das exportações a ser utilizado no cálculo do incentivo a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de câmbio, quando a variação cambial engloba o preço produto exportado, sendo, inclusive, emitida nota fiscal complementar." (grifos da recorrente)*

Por fim, não merecem prosperar os ajustes na base de cálculo da contribuição para o PIS, realizados pela fiscalização, relativos a supostas receitas financeiras que teriam sido auferidas pela requerente, nos meses de abril a junho de 2003, uma vez que ela computou apenas as receitas derivadas das variações cambiais, sem considerar as correspondentes despesas também oriundas das oscilações de câmbio, referentes aos mesmos meses.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e revestido das demais formalidades legais, devendo ser conhecido.

O recurso voluntário contesta a glosa das compensações levada a efeito pela fiscalização e mantida pela decisão recorrida, por entender que a apuração do respectivo crédito deveria estar vinculada às receitas decorrentes de exportação, de forma que o montante do crédito passível de compensação deveria observar o percentual entre o valor das receitas de exportação e o valor total das receitas auferidas pela requerente.

Consta ainda, que a decisão recorrida, não considerou como receita de exportação os acréscimos decorrentes de variação cambial nas operações efetuadas pela Recorrente na condição de empresa comercial exportadora ("trading company") e nas exportações diretas de produtos de fabricação própria, visto que tais valores não poderiam ser considerados na apuração do mencionado percentual de rateio. Isso porque a natureza da receita de variação cambial não seria propriamente receita de exportação, mas receita financeira.

Em relação ao crédito de PIS/PASEP, glosado pela Fiscalização, em razão de tratar-se do período de apuração de 01/04/2003 a 30/06/2003, a Recorrente alega que o mesmo não poderia sofrer qualquer alteração, em razão de ter transcorrido lapso temporal superior a cinco anos de sua ocorrência, especialmente pelo fato do despacho decisório ter ocorrido em 29/12/2008, pelo que qualquer diferença eventualmente existente estaria afetada pela decadência.

Entretanto, a Primeira Seção do STJ, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C do CPC), consolidou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é suficiente para a cobrança dos valores nela declarados,

dispensando-se qualquer outra providência por parte do Fisco. REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008.

Assim sendo, como a Recorrente apresentou as declarações de compensação em 30/01/2004, claro está que o Fisco poderia exigir o crédito tributário confessado sem necessidade de sua constituição.

Ademais disto, o que está sendo exigido da Recorrente não é a diferença de PIS/PASEP (crédito), mas sim a diferença da Cofins (out/2003) que não pode ser compensada, conforme permite dizer o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 306):

*Com efeito, como se viu, a fiscalização apurou débitos superiores aos créditos que a contribuinte tinha direito, de forma que restou um saldo devedor da contribuição no montante de R\$ 63.487,50. Não há notícias neste processo acerca da exigência deste saldo devedor por meio de lançamento de ofício. Caso isto tenha ocorrido, em outro processo, é lá que o sujeito passivo deve protestar pelo reconhecimento da decadência do direito do Fisco lançar este saldo.*

Desta forma, deve ser afastado o pleito de decadência reclamado pela Recorrente.

Passo a analisar o mérito do recurso, inicialmente em relação ao critério de proporcionalização de receitas de exportação e decorrentes de vendas no mercado interno, que a decisão recorrida considerou como já “implicitamente contido na legislação vigente” à época dos fatos, conforme descreve os seguintes trechos da decisão recorrida:

Com efeito, o critério de proporcionalização dos créditos em relação às receitas de exportação foi mesmo instituído pela Lei nº 10.833, de 2003, por meio de seu art.6º, § 3º, reproduzido pela recorrente, e que segue transscrito, in verbis:

*Art. 6ºA COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas*

*previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2ºaplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

**(-)**

E, como bem pontuou a recorrente, estas disposições passaram também a ser aplicadas ao PIS/PASEP não-cumulativo, por força do que dispôs o art. 15 da mesma lei (**já na sua redação original**), verbis:

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.*

Ao contrário do entendimento defendido pela recorrente, penso que a nova disposição legal pode ser aplicada retroativamente porquanto não representa norma inovadora e sim norma interpretativa. Isto porque a própria Lei nº 10.637, de 2002, já estabeleceu que o direito à compensação dos créditos não-cumulativos com débitos de outros tributos federais só poderia ser exercido **na hipótese de não-incidência da contribuição** estabelecidas no seu art.5º (que coincidem com aquelas prescritas no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, já transcrito).

Portanto, apenas em relação àquelas hipóteses é que os créditos poderiam ser utilizados para fins da compensação com débitos de outros tributos federais. E a operacionalização desta disposição legal, no caso de empresa que aufera receitas sujeitas à contribuição (mercado interno) e também sujeitas à não-incidência da contribuição (mercado externo), só pode se dar pelo critério de proporcionalidade destas receitas. Ou seja, o disposto no art. 6º, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, só veio explicitar aquilo que já se encontrava implícito na Lei nº 10.637, de 2002.

Correta, assim, a apuração levada a efeito pela fiscalização, que considerou o critério de proporcionalização de receitas para fins de apuração dos créditos passíveis de compensação, **como também fez a contribuinte, conforme se constata no seu "Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS-PASEP", entregue em atenção à intimação fiscal (fl. 217).**

Ocorre, porém, que tanto a Lei nº 10.833/2003, quanto às inovações introduzidas pela Lei nº10.865, de 30.04.2004, não podem ser aplicados aos fatos que deram origem ao presente processo, vez que as compensações foram declaradas em 13/11/2003 e 12/12/2003, pelo que a restrição para a utilização de créditos apurados somente em relação aos custos e encargos vinculados à receita de exportação, não pode ser aplicado retroativamente, vez que a Lei nº 10.637/2002, não trouxe essa restrição em sua redação original.

Somente com o advento da Lei n. 10.833/03, o direito da pessoa jurídica, que realiza exportações diretas ou indiretas, de utilizar o saldo de seus créditos dessa contribuição,

apurados na sistemática não-cumulativa, foi limitado ao montante desses créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à sua receita exportação.

Em relação às receitas de exportação, sustenta a fiscalização que a receita de exportação, que deve ser excluída na determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS, corresponde apenas ao valor da nota fiscal de saída das mercadorias exportadas, não abrangendo a variação cambial verificada entre a emissão deste documento e o efetivo embarque dessas mercadorias, registrada em notas fiscais complementares.

Segundo a Recorrente, o momento de contabilização da receita de exportação é a data do embarque da mercadoria, com base na taxa de câmbio em vigor nesta data. Por essa razão, estaria correto o procedimento por ela adotado para considerar, no cálculo de sua receita de exportação, a variação cambial ocorrida entre a data de saída da mercadoria exportada de seu estabelecimento e o momento de seu efetivo embarque.

De fato, esse entendimento se encontra de acordo com a jurisprudência dominante deste colendo CARF, conforme pode ser conferido pelas ementas abaixo reproduzidas:

*Ementa Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002 Ementa: RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. A variação cambial integra a receita bruta de exportação, conforme Portaria No. 356 DE 05 /12 /1988, do MINISTÉRIO DA FAZENDA PUBLICADO NO DOU EM 07 /12 /1988. Considera-se receita de exportação o valor relativo à data do efetivo embarque. Recurso Voluntário Provido. (AC. 3401-001.928, processo nº 13866.000134/2002-62, julgado em 21/08/2012, rel. Cons. ANGELA SARTORI)*

*No mesmo sentido:*

*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento da Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CALCULO. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO-INCIDÊNCIA. Estão fora do campo de incidência da contribuição as receitas decorrentes de vendas de mercadorias para o mercado externo, nelas incluídas a variação cambial positiva em face do contrato de câmbio firmado entre a sociedade empresária exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, mecanismo financeiro indispensável para o recebimento dos valores correspondentes à exportação de mercadorias. Precedentes do STJ. COFINS NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO.*

Documento assinado digitalmente. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA 8% TAXA SELIC. Diferentemente da

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 13/08/20

13 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assi

nado digitalmente em 25/07/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Impresso em 13/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

restituição, não há se falar em atualização monetária nem incidência de juros moratórios sobre créditos da Cofins nos resarcimentos decorrentes do regime da não-cumulatividade: antes da vigência da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não havia previsão legal; na vigência na vigência dessa norma jurídica, o artigo 13 c/c artigo 15, inciso VI, vedam expressamente tais majorações. Recurso voluntário provido em parte. (AC. nº 3101-001.109, processo nº 16366.000413/2006-89, julgado em 26/04/2012, rel. Cons. TARASIO CAMPELO BORGES)

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano calendário: 2006 CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. Devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. INSUMOS. DISPÊNDIOS ORIUNDOS DE REFLORESTAMENTO. O reflorestamento é atividade independente exercida pela empresa, cujo produto final é a floresta formada, para fins de exploração econômica, de tal forma que os dispêndios oriundos de reflorestamento não se caracterizam como insumo utilizado no processo produtivo da celulose. Os custos com a formação de florestas plantadas para extração de madeira destinada à produção de celulose compõem valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica e não geram direito a créditos da Cofins. COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. DIESEL E LUBRIFICANTES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. Restando inviabilizada a apuração, em separado, dos insumos (diesel e lubrificantes) que foram utilizados nos dispêndios que geram crédito da Cofins daqueles que não geram crédito, não há como se conceder o crédito pleiteado, apurado em simples cálculo do percentual médio de gastos, sem que se tenha robustamente comprovados os percentuais alegados. COFINS NÃO CUMULATIVA. VARIAÇÃO CAMBIAL. INCLUSÃO NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. Para efeito de cálculo de créditos da Cofins, por expressa determinação de norma legal, a receita de exportação deve ser apurada segundo o câmbio vigente na data do embarque. JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO. De acordo com o art. 13 da Lei nº. 10.833/2003, o aproveitamento de créditos da Cofins, na forma do §2º do art. 6º da mesma lei, não enseja atualização monetária nem incidência de juros. Recurso Voluntário negado. (AC. nº 3202-000.554, Processo nº 10235.720080/2008-89, julgado em 22/08/2012, rel. Cons. IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES).*

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2013

**Antônio Lisboa Cardoso**

Documento assinado digitalmente conforme art. 1º, § 2º, da LDO.

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 13/08/20

13 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Impresso em 13/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

Discordo da Ilustre Relatora apenas quanto ao direito de a recorrente excluir as receitas financeiras de variações cambiais ativas decorrentes de exportação da base de cálculo do PIS com incidência não cumulativa e de incluir no total da receita de exportação de mercadorias, para apuração dos créditos dessa contribuição aquelas receitas financeiras.

A Lei nº 10.637, de 30/12/2007, que institui a contribuição para o PIS com incidência não cumulativa, assim dispõe:

*"Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

*I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*

*II – (VETADO)*

*III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;*

*[...]*

*IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição*

*V - referentes a:*

*a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;*

*b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.*

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

[...].”

Ora, segundo estes dispositivos legais, base de cálculo do PIS com incidência não cumulativa é composta pelo incluiu o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Assim, no cálculo da contribuição para o PIS não cumulativo, incidente sobre o faturamento mensal, deve ser incluídas as receitas de variações cambiais ativas e, posteriormente, deduzir os créditos sobre os custos incorridos com insumos utilizados na industrialização dos produtos vendidos.

Já em relação à apuração dos créditos decorrentes de exportação de mercadorias aquela lei assim dispõe:

*“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

[...].

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

[...].”

Conforme consta literalmente do inciso I do art. 5º, citado e transscrito acima, a contribuição para o PIS não incide sobre as receitas de exportação de mercadorias para o exterior.

Já a Lei a Lei nº 8.383, de 29/12/2003, que instituiu a Cofins com incidência não cumulativa estabelece:

*“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

[...].

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*[...].*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º*

*[...].*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.”*

Embora, na lei de instituição do PIS com incidência não cumulativa não tenha constado expressamente que os créditos decorrentes de exportações de mercadorias devem ser apurados somente sobre os custos, despesas e encargos vinculados a exportação, que veio ocorrer literalmente com a decretação e sanção da Lei nº 10833, de 2003, é óbvio que a apuração deveria e deve ser sobre aqueles custos com a produção das mercadorias exportadas.

As pessoas jurídicas que produzem mercadorias e vendem no mercado interno e externo, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação, a seu critério, para apurar os respectivos, podem utilizar o método direto, mediante sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou o rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta operacional e a receita total de exportação.

Na utilização do rateio proporcional, segundo os arts. 5º e 6º, citados e transcritos anteriormente, somente devem consideradas a receita operacional bruta de vendas de mercadorias e a receita de exportação de mercadorias. Inexiste amparo legal e lógica para se incluir receitas financeiras, no caso de variações cambiais, ainda que decorrente de exportação, no cálculo dos créditos do PIS passíveis de dedução da contribuição devida mensalmente e/ ou de ressarcimento/compensação.

Dessa forma, correta a glosa dos créditos e não homologação das compensações declaradas efetuadas pela autoridade administrativa competente e mantidas pela autoridade julgadora de primeira instância.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

CÓPIA