



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

Processo nº 13854.000159/2004-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.470 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria PER/DCOMP - PIS não cumulativo
Recorrente MONTECITRUS TRADING S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

Havendo o contribuinte suscitado a decadência do direito da fazenda nacional em efetuar os ajustes no crédito tributário, deve prevalecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final do processo administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PIS. APURAÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE. DECADÊNCIA. AJUSTES NA APURAÇÃO.

O prazo decadencial previsto nos art. 150 e 173 do CTN referem-se à possibilidade do fisco de constituir o crédito tributário por meio do lançamento, ou seja, de fazer ajustes positivos na base de cálculo do tributo. Estes dispositivos não impedem a verificação de ajustes dos créditos da contribuição com o fim de efetuar glosas de valores requeridos inexistentes ou não previstos na legislação. O limite para esta verificação está previsto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que é de cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação.

Quando não há antecipação de pagamento o prazo decadencial para constituir o lançamento é o previsto no art. 173, inc. I do CTN.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. AJUSTES DO SALDO CREDOR. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. NECESSIDADE.

Ajustes efetuados com acréscimos positivos na base de cálculo não necessitam ser formalizados por meio de auto de infração, a não ser nas situações em que os acréscimos suplantem a quantidade de créditos apurados.

Trata-se de simples ajustes do saldo credor necessários à correta apuração do

tributo em questão, bem como verificar a liquidez e certeza do crédito nos termos do art. 170 do CTN. Não há prejuízos ao direito de defesa do contribuinte.

PIS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. EXPORTAÇÃO.

Nos termos do disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002, os créditos admitidos são somente os decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação.

PIS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. EMBARQUE DAS MERCADORIAS.

A diferença de preço decorrente de variação cambial entre a emissão da nota fiscal de venda e o embarque das mercadorias constituem receita de exportação. Critério definido pela Portaria MF nº 356/1988.

PIS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Aplica-se a regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, inc. I da CF às variações cambiais ativas decorrentes de contratos de câmbio de exportações de mercadorias. RE 627815/PR julgado pelo STF na sistemática do art. 543-B do CPC.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Maria Teresa Martinez López, Mônica Elisa de Lima e Sidney Eduardo Stahl que davam provimento total. Acompanhou o julgamento a advogada Roberta Bordini Prado Landi, OAB/SP 236181.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martinez Lopez, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima Sidney Eduardo Stahl e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Por economia processual, adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida, abaixo transcrito.

O processo epigrafado foi inaugurado para recepcionar Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP fl. 01, protocolado em 02/09/2004, relativo ao 3º trimestre de 2003, no montante de R\$ 1.833.204,24.

Posteriormente, em 22/12/2005, a contribuinte protocolou Declarações de Compensação (DCOMPs) com suporte no referido crédito, as quais foram anexadas às fls. 25, 42, 482 e 484. Tratam-se de compensações de débitos de IRPJ (2362), relativos aos períodos de apuração (PA) de novembro e dezembro de 1998, assim como do IRPJ – lançamento de ofício (2917), relativo ao PA de dezembro de 1997, e também da Cofins (2172) relativa ao PA de janeiro de 2004. O montante dos débitos compensados, incluídos os juros moratórios, foi de R\$ 1.438.948,17.

Após minudente trabalho de verificação dos créditos alegados, realizados em cumprimento à determinação contida no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de fl. 61, emitido pela DRF Ribeirão Preto, a fiscalização concluiu pela GLOSA PARCIAL dos créditos, conforme razões apontadas na informação fiscal de fls. 470/480, cujas conclusões seguem transcritas:

Através da análise do “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE DÉBITOS – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – linha 27 (fls. 468), verifica-se que o Fisco apurou valores de débitos de PIS/PASEP superiores àqueles apurados pela contribuinte nos meses de julho, agosto e setembro de 2003, devido principalmente pelos acréscimos (fls. 466) 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. 469), verifica-se que restaram a título de créditos de PIS-PASEP vinculados às receitas de exportação, apurados pelo Fisco, nos meses de julho, agosto e setembro de 2003, os valores de R\$ 100.864,87, R\$ 228.505,48 e R\$ 867.582,68, os quais poderão ser utilizados em compensações com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 5º, da Lei 10.637, de 30/12/2002.

Foi apurado, pelo Fisco, no mês de setembro de 2003, saldo credor residual de créditos de PIS/PASEP incidência não-cumulativa vinculado à receita do mercado interno, no valor de R\$ 40.935,14 (linha 34- fls. 469), o qual poderá ser utilizado, pela contribuinte, em deduções de débitos de PIS/PASEP incidência não-cumulativa, a partir do mês de outubro de 2003.

(...)

Concluindo, propomos que os valores pleiteados pela contribuinte conforme fls. 01 a título de saldo credor de PIS/PASEP não cumulativo vinculado às receitas do mercado externo, para os meses de julho, agosto e setembro de 2003, sejam glosados conforme indicado no quadro abaixo.

Valores Pleiteados, Apurados e Passíveis de Glosas:

Período de Apuração	Valor Pleiteado (R\$)	Valor Apurado (R\$)	Valor Glosado (R\$)
Julho/2003	175.854,02	100.864,87	74.989,15
Agosto/2003	245.804,59	228.505,48	17.299,11
Setembro/2003	1.565.821,80	867.582,68	698.239,12
Totais	1.987.480,41	1.196.953,02	790.527,39

Com base nas conclusões do trabalho de auditoria, foi exarado o despacho decisório de fl. 487, que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, “no valor de R\$ 1.196.953,02, referente aos meses de julho, agosto e setembro do ano-calendário de 2003”, assim como homologou as compensações informadas nas DCOMPs de fls. 25, 42, 482 e 484, até o limite do crédito reconhecido.

A contribuinte foi cientificada da referida decisão por meio da intimação de fls. 499/500, que também se prestou a exigir o pagamento dos débitos não compensados. Referida intimação foi recebida pela interessada em 29/12/2008 (fl. 507).

Em 27/01/2009 foi protocolada a manifestação de inconformidade, conforme peça de fls. 508/522 (e anexos), por meio da qual a recorrente alega, em síntese, que:

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. Assim sendo, já havia decaído o direito do Fisco proceder os ajustes na base de cálculo e/ou os créditos do tributo. Ademais, a Súmula Vinculante nº 8/2008, do STF, já decretou a inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 anos, que vinha sendo considerado para o lançamento das contribuições;

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 n. 10833/03 de forma retroativa, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico”. Neste caso, “o valor total do crédito da contribuição ao PIS, apurado pela fiscalização, deve ser compensado com 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 Cosit, 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 sociais, 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”. É 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 recurso.

Conclui a reclamante requerendo a reforma da decisão recorrida, para o fim de lhe ser reconhecido o direito creditório pleiteado, com a consequente homologação das compensações realizadas. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e a juntada de documentos.

Posteriormente ao ingresso da referida manifestação de inconformidade, a DRF Ribeirão Preto constatou que a contribuinte havia transmitido, em 15/02/2006, uma DCOMP eletrônica, com suporte no crédito tratado neste processo. Conforme se constata no extrato de fls. 566/567, por meio da citada DCOMP, a contribuinte declarou a compensação de débitos de IRPJ (2362) e CSLL (2484), relativos ao PA dezembro de 2005, no montante de R\$ 155.636,50.

E em razão desta constatação, foi exarado o “despacho decisório complementar” (fl. 570), que se reportou ao despacho anterior e não homologou a compensação declarada na DCOMP eletrônica mencionada. A contribuinte foi, então, notificada desta nova decisão por meio da intimação de fls. 571/572, da qual foi cientificada em 04/02/2010 (fl. 573).

Em referência à referida intimação, em 03/03/2010, a contribuinte protocolou o requerimento de fls. 574/575, no qual aduziu que:

Em sua manifestação de inconformidade protocolada em 27.1.2009, a requerente demonstrou que o despacho decisório, de 5.12.2008, o qual deferiu apenas parcialmente o referido pedido, não encontra amparo nas normas legais que disciplinam o regime não-cumulativo da contribuição ao PIS.

Diante da evidente relação entre o primeiro e o segundo despachos decisórios, que foram proferidos nos autos deste processo administrativo, não há dúvidas de que a decisão acerca daquele deverá ser aplicada a este, razão pela qual a requerente junta à presente cópia da manifestação de inconformidade, de 27.1.2009, requerendo que seja integrante desta.

Dessa forma, com base nos fundamentos ali expostos, a requerente requer que a presente manifestação de inconformidade seja julgada procedente, homologando-se integralmente as compensações declaradas no Per/Dcomp n. 37910.34293.150206.1.3.08-0947.

Ao analisar referida manifestação de inconformidade, a 1ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-29.431, de 07/06/2010, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

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: 01/07/2003 a 30/09/2003

**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.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITAS FINANCEIRAS. EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. DISTINÇÃO.

A imunidade relativa às receitas decorrentes de exportação não alcança as variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo da contribuição.

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.

Não concordando com referida decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual trouxe basicamente as mesmas questões colocadas em sede da manifestação de inconformidade e que podem assim ser resumidas:

Preliminares:

- que ao contrário do disposto na decisão recorrida o contribuinte contestou por inteiro a apuração do crédito efetuado pela fiscalização, à medida em que suscitou como preliminar a decadência do direito de efetuar o lançamento e também que os ajustes efetuados, caso não decaídos, só poderiam ter sido feitos por meio de lançamento de ofício. Portanto não há que falar na existência de crédito não contestado e deve ser mantida a suspensão da exigibilidade dos débitos até o julgamento definitivo dos recursos interpostos;

- que os ajustes nos valores da base de cálculo do PIS, incluindo receitas não consideradas pelo contribuinte, não poderiam ter sido efetuados pela fiscalização em face do transcurso do prazo decadencial. Defende que, em havendo ou não pagamento antecipado, o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos exatos termos do § 4º do art. 150 do CTN;

- cita jurisprudência do então 2º Conselho de Contribuintes, para defender que a modificação da base de cálculo do PIS, para acrescentá-la com receitas não consideradas pelo contribuinte, só pode ser efetuada por meio de lançamento de ofício e nunca por meio de análise de pedidos de ressarcimento/compensação;

Mérito:

- após discorrer sobre o que é lei interpretativa, passando por doutrina e jurisprudência, o contribuinte defende que antes do advento da Lei nº 10865/04, a pessoa jurídica que exportasse os seus produtos podia compensar o saldo de créditos da contribuição para o PIS com tributos administrados pela Receita Federal, independentemente de tais créditos terem sido apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação. Esta limitação só teria entrado em vigor a partir da Lei nº 10.865/04;

- defende que a diferença decorrente da variação da taxa de câmbio entre a emissão da nota fiscal de venda e o efetivo embarque integra o valor das receitas de exportação e por conseguinte destas não podem ser excluídas para fins de apuração do crédito. Faz uma abordagem sobre o regime de competência, citando que esta é a orientação emanada de vários atos administrativos emitidos pelo Ministério da Fazenda e da própria Secretaria da Receita Federal. Mesmo que se assim não fosse, ou seja, se forem receitas financeiras, estas não poderiam ser tributadas em decorrência da imunidade constitucional estabelecida no art. 149, § 2º, inc. I da CF, em razão de serem receitas decorrentes de exportações. Cita jurisprudência do STJ neste sentido;

- afirma que a fiscalização apurou incorretamente a base de cálculo da contribuição ao PIS, pois computou apenas as receitas derivadas das variações cambiais, sem considerar as correspondentes despesas também oriundas das oscilações de câmbio, referentes aos mesmos meses. Faz um abrangente estudo para explicar a forma correta de apurar as receitas decorrentes de variações cambiais e pede a sua correção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

1. PRELIMINARES

MATÉRIA NÃO CONTESTADA PELA RECORRENTE

A recorrente não concorda com a afirmação constante da decisão recorrida de que a manifestação de inconformidade não teria contestado a totalidade do crédito tributário glosado pela fiscalização e solicita que se mantenha a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até decisão final administrativa. No caso, a DRJ efetuou cálculos demonstrando que na glosa de créditos não houve manifestação de discordância por parte da recorrente e propôs a sua exigência imediata em face do que dispõe o art. 17 c/c art. 21, § 1º do PAF.

Embora esteja claro que o contribuinte não contestou especificamente algumas glosas efetuada nos créditos da apuração do PIS, entendo que ele tenha razão à medida em que solicitou em preliminar a impossibilidade de que a fiscalização possa efetuar ajustes na apuração em função da ocorrência da decadência.

Portanto, voto no sentido de acatar esta preliminar para manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final do presente processo administrativo.

DECADÊNCIA

O contribuinte afirma que não poderiam ter sido efetuados ajustes na base de cálculo do PIS em face do transcurso do prazo decadencial. Defende que, no caso, a contagem do prazo decadencial inicia-se da ocorrência do fato gerador, independentemente de que tenha havido antecipação de pagamento, pois nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, o que estaria sendo homologada seria a atividade (apuração efetuada do tributo) do contribuinte. Sustenta que, como as apurações do PIS referem-se aos meses de julho a setembro/2003 e o contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 29/12/2008, patente está que transcorreram mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Como o contribuinte faz referência a ajustes na apuração da base de cálculo, quero entender que ele defende que, ultrapassado o prazo decadencial, a fiscalização não poderia fazer ajustes nem nos valores relativos aos créditos da contribuição e nem nos valores relativos aos acréscimos da contribuição. Ou seja, estaria impedida de diminuir os créditos do contribuinte, como por exemplo glosar alguma nota fiscal não comprovada, ou aumentar os débitos, como por exemplo fazer ajustes para acrescer a base de cálculo da receita tributável.

Quero deixar claro meu entendimento de que os prazos decadenciais previstos nos arts. 150, § 4º e 173, inc. I do CTN são relativos à possibilidade de se fazer o

lançamento tributário, ou seja, é um prazo imposto pelo regramento jurídico a partir do qual não se pode mais constituir o crédito tributário. Constituir o crédito tributário perfaz-se pela verificação da ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido – art. 142 do CTN. Ou seja, tem haver com a apuração do valor devido da contribuição e não com a verificação dos créditos do contribuinte.

Em relação à apuração dos créditos, sem dúvida, que não se aplica estas disposições sobre decadência. No caso, como o contribuinte cumulou o pedido de ressarcimento com declarações de compensação, o limite para fazer ajustes nos créditos está condicionado ao prazo previsto para homologação das compensações, disposto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Como o presente pedido de ressarcimento foi protocolizado em 03/09/2004, e as declarações de compensações foram apresentadas em data posterior a esta, indubitável que na data da ciência do despacho decisório, 29/12/2008, ainda não havia transcorrido o prazo de homologação das declarações de compensação, sendo passível que a fiscalização faça a análise da regularidade dos créditos solicitados para atestar a sua certeza e liquidez, atributos necessários à autorização do ressarcimento e correspondente homologação da compensação. Veja o que dispõe o art. 170 do CTN:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Esclarecido, portanto, que a fiscalização tinha a obrigação de verificar a certeza e liquidez do crédito tributário, podendo para tanto fazer os ajustes necessários, seja nos créditos ou nos débitos da contribuição. Quanto à apuração de débitos ou acréscimos da base de cálculo do PIS, pode-se dizer, com propriedade, que há outra limitação para este ajuste, que seria justamente o prazo decadencial para constituir exigências do tributo. Estes limites estão estabelecidos nos art. 150, § 4º e 173, inc. I do CTN.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Este Conselho firmou o entendimento de que havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará o pagamento sujeito à homologação e, por isso, deve ser aplicado para o lançamento o prazo previsto no § 4º, do artigo 150, do CTN (de cinco anos a contar do fato gerador). Entendimento este respaldado, inclusive, pelo E. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 973.733/SC:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do

débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, afasta-se a tese do recorrente de que está se homologando a atividade de apuração do tributo efetuada pelo contribuinte. No caso, conforme a decisão acima exarada, o que está sendo homologado é o pagamento antecipado efetuado por ele. Como está patente nos autos de que não houve pagamento antecipado do PIS referente aos fatos geradores de julho a setembro/2003, há que se aplicar a regra de decadência prevista no art. 173, inc. I do CTN, qual seja de que o prazo decadencial é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos este início se dá a partir de 1º/01/2004, ocorrendo o seu final em 31/12/2008. Como a ciência do despacho decisório deu-se em 29/12/2008, forçoso concluir que não houve o transcurso do prazo decadencial.

NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO

O recorrente defende que a fiscalização não poderia ter efetuado acréscimos na base de cálculo do PIS em sede de análise de pedido de ressarcimento/compensação. Citando jurisprudência do então Segundo Conselho de Contribuintes, sustenta que deveria ter sido efetuado o lançamento de ofício para ser válida a exigência.

Ocorre que não compartilho deste entendimento em face de que o próprio artigo 170 do CTN, já transcrito, ao dispor que para autorizar a compensação há de se apurar a existência de créditos líquidos e certos contra a Fazenda Nacional.

Para apurar a certeza e liquidez de um direito creditório, sobretudo nas situações decorrentes do PIS e da Cofins não-cumulativas, tem que se verificar os dois lados da apuração, ou seja, a correta apuração dos créditos apropriados e correta apuração da base de cálculo na qual são aplicadas as alíquotas das citadas contribuições. No caso caberia sim o lançamento de ofício, caso na verificação, fossem apurados valores de débitos que suplantassem os valores de créditos, situação em que a exigência tributária seria constituída por meio de auto de infração, inclusive com aplicação de multa de ofício.

No presente caso, embora não tenha havido um lançamento sob o ponto de vista formal (não há ato administrativo denominado de lançamento nos presentes autos), houve lavratura de atos administrativos que contêm todos os requisitos de um lançamento. O procedimento de apuração foi bem detalhado, com ciência ao contribuinte, possibilitando o pleno exercício do seu direito de defesa, seguindo o rito do processo administrativo fiscal.

Portanto, entendo que o procedimento adotado está em consonância com a legislação aplicável, sobretudo o disposto no art. 170 do CTN.

2- Mérito:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/11/2014 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 24/

11/2014 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 12/12/2014 por RODRIGO DA COSTA PO

SSAS

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

APURAÇÃO DO CRÉDITO – CRITÉRIOS DE APURAÇÃO

O recorrente, após discorrer sobre o que é lei interpretativa, passando por doutrina e jurisprudência, defende que antes do advento da Lei nº 10.865/04, a pessoa jurídica que exportasse os seus produtos podia compensar o saldo de créditos da contribuição para o PIS com tributos administrados pela Receita Federal, independentemente de tais créditos terem sido apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação. Esta limitação só teria entrado em vigor a partir da Lei nº 10.865/04.

Apesar da extensa argumentação do contribuinte, entendo que esta limitação existe desde a redação original do art. 5º da Lei 10.637/2002, independente das disposições trazidas pelas Leis 10.833/2003 e 10.865/2004. Vejamos o texto normativo:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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.

Ora, o art. 5º só trata de exportação e portanto quando o seu § 1º inicia-se com “na hipótese deste artigo”, sem sombra de dúvida de que as possibilidades de creditamento só podem ser decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação. Sendo que o único critério possível para a separação destes custos seria o rateio proporcional previsto no § 8º e 9º do art. 3º, já que o contribuinte não tinha condições de fazer a apuração direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração.

A inclusão da aplicação do parágrafo 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 efetuado originalmente por meio do art. 15 deste ato legal só veio esclarecer melhor o seu conteúdo, sendo que do meu ponto de vista, seria até desnecessário. Portanto concordo com a decisão recorrida de que trata-se de norma interpretativa.

Portanto, correta a apuração realizada pela fiscalização sob este ponto de vista.

VARIAÇÃO CAMBIAL – EMBARQUE DAS MERCADORIAS.

Neste ponto o recorrente defende que a diferença decorrente da variação da taxa de câmbio entre a emissão da nota fiscal de venda e o efetivo embarque integra o valor das receitas de exportação e por conseguinte destas não podem ser excluídas para fins de apuração do crédito.

Considero esse entendimento do contribuinte correto. Existe inclusive ato normativo específico, disciplinando a matéria. Trata-se da Portaria MF nº 356, de 05/12/1988, abaixo transcrita:

I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 - Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.

De acordo, com os referidos comandos normativos, o valor da receita de venda na exportação é determinado com base na taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. Somente a variação no preço em moeda nacional decorrente da alteração da taxa câmbio, ocorrida após a referida data e o fechamento do contrato de câmbio, será tratada como variação monetária passiva ou ativa, conforme o caso.

Neste mesmo sentido já se manifestou a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta nº 10, de 17 de junho de 2002, cujo trecho transcrevo a seguir:

(...)

A receita de vendas nas exportações de bens, com o valor expresso em moeda estrangeira, será convertida em reais à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior. Considera-se como data de embarque dos bens para o exterior aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

(...)

Como na operação de exportação, os direitos de crédito surgem após o embarque da mercadoria para o exterior, logo, somente após a referida data, eventual variação na taxa de câmbio será tratada como despesa ou receita financeira, respectivamente, de variação monetária passiva ou ativa, itens que integram a receita operacional da pessoa jurídica, segundo a legislação do Imposto de Renda.

Logo, para efeito do benefício fiscal em apreço, a receita de exportação é considerada efetivada, no ato da entrega do bem ao comprador, ou seja, na data de embarque da mercadoria, que nas exportações por via marítima (caso em apreço), corresponde a data da cláusula shipped on board ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Comprovante de Exportação, emitido pelo Siscomex.

Assim, qualquer variação no preço do produto, especialmente, em decorrência da variação na taxa câmbio entre a data de emissão da nota fiscal de saída dos produtos do estabelecimentos e a data de embarque, deve ser objeto de nota fiscal complementar de preço, conforme expressamente determinado no parágrafo único do art. 19 da Lei nº 4.502, de 1964.

VARIAÇÃO CAMBIAL – DECORRENTES DE CONTRATOS DE EXPORTAÇÃO – IMUNIDADE

Com a conclusão contida no tópico anterior, estamos a falar aqui das receitas de variações cambiais obtidas após o embarque das mercadorias e o encerramento dos respectivos contratos de câmbio.

O contribuinte argumenta que estas receitas não poderiam ser tributadas em decorrência da imunidade constitucional estabelecida no art. 149, § 2º, inc. I da CF, em razão de serem receitas decorrentes de exportações. Cita jurisprudência do STJ neste sentido.

Esta matéria já foi decidida pelo STF no RE 627815 PR, que foi julgado sob a sistemática do art. 543-B do CPC, cuja ementa transcreve-se abaixo:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando

consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Portanto, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, esta decisão deve ser adotada no presente julgamento. Assim deve ser afastada a incidência do PIS e Cofins sobre estas receitas.

Com esta decisão entendo ficar prejudicada a discussão sobre a forma de apuração das receitas das variações cambiais na base de cálculo do PIS e Cofins.

Portanto, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: a) reconhecer a manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final do presente processo administrativo; b) incluir nas receitas de exportação os valores das diferenças decorrentes da variação da taxa de câmbio entre a emissão da nota fiscal de venda e o efetivo embarque das mercadorias e c) reconhecer a não incidência do PIS sobre as receitas de variações cambiais decorrentes de exportação de mercadorias.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator