



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

Processo nº 15578.000097/2008-59
Recurso nº 523.107 Voluntário
Acórdão nº **3102-00.860 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2010
Matéria Auto de Infração - PIS
Recorrente CIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2003 a 30/04/2003

PIS/PASEP. ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO.

A contribuição para o PIS/Pasep apenas não incide sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

As variações cambiais ativas têm natureza de receitas financeiras, não se enquadrando no conceito de receitas de exportação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração do saldo a pagar no sistema de não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços aplicados diretamente na fabricação do produto.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 29/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento e Luciano Pontes de Maya Gomes. Ausente a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 88 a 91 contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - Incidência não-cumulativa, referente ao período de apuração março e abril de 2003 no valor de R\$2.670.881,89 incluído principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/03/2008.

Na Descrição dos Fatos no Auto de Infração (fl. 91), a autoridade lançadora registra que os valores foram apurados conforme Parecer SEORT com cópia anexada às fls. 68 a 87. Citado Parecer fundamentou o Despacho Decisório proferido pela DRF/Vitória no processo nº 15578.000076/2006-71 que decidiu pela não homologação das compensações declaradas pelo contribuinte, tendo em vista a ausência de créditos, tendo sido apurado saldo de PIS a pagar no período de 03/2003 e 04/2003. O presente processo foi apensado ao processo de compensação citado, onde se encontram todos os elementos de prova.

No Parecer DRF/VIT/SEORT nº 775/2008, que embasou o Despacho Decisório proferido no processo administrativo nº 15578.000076/2006-71 consta consignado que:

1) A produção da Cia Coreano Brasileira de Pelotização - KOBRASCO é comercializada tanto no mercado interno, com vendas para a Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, como no mercado externo. A partir de 01/12/2002, a empresa interessada ficou sujeita ao regime de incidência não cumulativo da contribuição para o PIS;

2) O exame da escrita contábil e fiscal, dos demonstrativos de apuração do PIS não cumulativo e dos demais elementos apresentados pela empresa revelou inconsistências nos valores dos créditos compensados. No que tange à base de cálculo apurada pelo sujeito passivo, foram realizados ajustes e adições adequando-os ao que foi disciplinado pela legislação tributária;

3) Ao analisar os DACON constatou-se que praticamente toda a produção da empresa foi destinada ao mercado externo. Como revelam os Livros Registro de Apuração do ICMS, balancetes e Notas Fiscais de venda, a empresa destinou grande parte de sua produção para a sua - coligada Companhia- Vale_ do _Rio _Doce - CVRD.CNPJ 33.592.510/0220-42, registrando as operações sob o Código Fiscal de

Operação 5.11 e 5.101, utilizado para vendas no mercado interno. Da mesma forma, na escrituração contábil os lançamentos fazem menção a vendas no mercado interno (balancetes fls.36/45);

4) O código utilizado nas Notas Fiscais revela a ausência da finalidade exigida pela Lei 10.637/02 para a fruição do benefício da isenção fiscal, bem como dá suporte para que o destinatário de seus produtos- aproveite os créditos de PIS não-cumulativo vinculados às aquisições, o que em uma operação com fim específico de exportação não é admitido, conforme art. 21, § 2º da IN 600/2005;

5) Em diligência realizada junto à CVRD, CNPJ 33.592.510/0220-42 verificou-se que em muitos casos, o estabelecimento escriturou em seus Livros de Entradas as compras como aquisições no mercado interno, com CFOP 1.12 e 1.102. As vendas realizadas pela CVRD são registradas sob os códigos 5.11 e 7.11 (até dez/02) e 5.101 e 7.101 (a partir de jan/03), todas identificadas como vendas de produção própria, não havendo registros no código 7.501 que identifica as exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação;

6) Em verdade, trata-se de comercialização normal no mercado interno, em que se tributa a receita auferida pelo produtor e mantém-se o crédito na escrita do comprador;

7) A documentação apresentada pela CVRD em atendimento ao Termo de Solicitação de Documentos confirma os fatos apontados bem como o aproveitamento, pela CVRD, de créditos do PIS utilizados para as compensações sob exame;

8) De acordo com a definição legal dada à expressão "fim específico de exportação", para o gozo do benefício fiscal, as mercadorias vendidas devem ser remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. É o que dispõem a IN/SRF 247/02, art. 46, § 1º, a Lei 9.532/97, art. 39, § 2º e o Decreto-lei 1.248/72, art.1º, parágrafo único;

9) Intimada, a CVRD informou que as pelotas são entregues no pátio do remetente. Cumpre observar que o estabelecimento industrial da KOBASCO não está compreendido em área ou recinto alfandegado, conforme esclarecimento da Inspetoria da Receita Federal do Brasil (fls. 143/146);

10) Verifica-se, assim, que as vendas efetuadas pela interessada à CVRD não estão amparadas pela isenção da contribuição ao PIS, pois não se enquadram na definição de fim específico de exportação;

11) O sujeito passivo equivocou-se ao não incluir na base de cálculo do PIS as variações cambiais dos passivos, conta esta de natureza devedora. Desse modo, os lançamentos registrados a crédito representam uma receita tributável devendo compor sua base de cálculo;

12) Analisando a contabilidade do sujeito passivo, constatou-se que foi adotado o regime de competência das variações cambiais. Assim, para fins de apuração da base de cálculo do PIS não-cumulativo, foram considerados os valores registrados no Balancete, considerando as variações cambiais ativas decorrentes de conta dos passivos e dos ativos, não fazendo jus à apuração do saldo mensal positivo entre as variações cambiais ativas e passivas como realizado por ele;

13) Intimado, o contribuinte apresentou planilhas elencando os itens que compuseram a base de cálculo dos créditos de PIS não-cumulativo (fls. 57/59 e 87/94);

14) Foram efetuadas glosas no item serviços contratados diretos – SAC, tendo em vista que alguns desses serviços não se enquadram na definição de insumos delineada pela legislação;

15) O conceito de insumo adveio do Decreto 247/2002. Destarte, para que o serviço prestado possa ser utilizado para fins de apuração dos créditos a descontar, o serviço prestado deve ser necessariamente aplicado ou consumido na produção ou fabricação dos do produto;

16) Foram elaboradas as tabelas de Serviços Contratados Diretos – Serviços Excluídos (fl. 147) onde são discriminados os contratos que foram excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar, visto não se enquadrarem na definição de insumos. A Planilha de Apuração da BC dos Serviços Contratados (fl. 148) corresponde à soma dos serviços que serviram de base para o cálculo dos créditos e que foi transportada para a Planilha de Apuração da Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 149/152);

17) De posse do contrato de operação das usinas de pelotização (fls. 60/86) verificou-se que a CVRD realizou a operação das usinas de pelotização da Kbrasco no período analisado, ficando ajustado uma compensação a ser paga por essa operação;

18) No que tange ao Fator C, foram glosados nas atividades de Serviços de Apoio Administrativos e Serviços Gerais, os gastos com pessoal e gastos diversos, uma vez que não configuram serviços aplicados na produção. Não foram excluídos os gastos com materiais e energia elétrica, tendo em vista que já haviam sido excluídos do cálculo dos créditos a descontar pelo sujeito passivo;

19) O Fator K corresponde a despesas gerais e também foram excluídos da base de cálculo dos créditos por não se enquadrarem na definição de serviços aplicados na produção;

20) O fator Y corresponde à remuneração do capital de giro provido pela CVRD. Não existe previsão legal para que esse tipo de despesa se insira na base de cálculo dos créditos a descontar;

21) O Fator T corresponde a gastos realizados pela utilização de uma pilha adicional, tendo sido mantido na base de cálculo dos créditos a descontar;

22) Não houve correção a ser efetuada nos gastos relativos a Despesas Financeiras Mútuo CVRD, Saldo de Insumos no Estoque em 31/11/02 e Insumos Adquiridos, mantendo-se os valores originais fornecidos pelo sujeito passivo;

23) Foram elaboradas as Planilhas de Apuração a Contribuição para o PIS (fls. 149/152). O campo Receita da Exportação foi preenchido já com seus valores líquidos, retratando nada mais do que os valores lançados a crédito no Livro Balancete da empresa menos os valores lançados a débito. Foi utilizado o saldo das respectivas contas. No campo Receitas Financeiras foram incluídas as contas Variações Cambiais dos Passivos;

24) Foram excluídas da base de cálculo do PIS três subcontas dentro do item Outras Receitas: recuperação de despesas; Crédito PIS MP66; e venda de Imobilizado;

25) O sujeito passivo informou ter adotado o regime de rateio proporcional entre as receitas de exportação e receitas no mercado interno, sendo então utilizada essa Metodologia no preenchimento das planilhas de apuração da contribuição;

26) Foi elaborada a Planilha de Compensação (fl. 153), a qual ilustra as compensações efetuadas a partir dos valores de débitos e créditos apurados pela diligência. Não foi possível homologar as compensações efetuadas, tendo em vista a insuficiência de créditos, sendo apurado saldo de PIS a pagar. Consequentemente foi emitido auto de infração com vistas a cobrar a contribuição devida.

Após tomar ciência da autuação em 30/04/2008 (fl. 90), a empresa autuada, inconformada, apresentou em 30/05/2008 a impugnação de fls. 96 a 117 alegando, em síntese que:

1) A requerente não realiza operação de venda de pelota de minério de ferro que não seja destinada ao mercado externo;

2) A Carta Magna prescreve expressamente imunidade tributária atinente às receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, inciso I da CF). O art. 5º da Lei 10.637/2002 repete expressamente a determinação Constitucional;

3) O disposto no art. 5º da Lei 10.637/2002 refere-se diretamente à regra da imunidade constitucional das receitas de operações de exportação e, por isso, deve ser interpretado extensivamente;

4) Assim, para o aproveitamento da imunidade não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou mesmo que seja destinada diretamente ao embarque para exportação. Basta que o contribuinte comprove que figura na cadeia de exportação e que suas receitas decorrem de operações de exportação;

5) As vendas realizadas pela requerente para a CVRD são destinadas exclusivamente ao mercado externo, conforme os memorandos de exportação;

6) As variações monetárias ativas decorrentes do fechamento dos contratos de câmbio se subsumem ao conceito de "receita decorrente de operação de exportação";

7) O crédito que goza a requerente com a variação cambial no fechamento do câmbio é direito creditório decorrente das operações de exportação imunes de tributação pelo **PIS**;

8) O modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo (se direta ou indiretamente) não é relevante para a ocorrência ou não do crédito. Tal interpretação se dá com base no art. 145, § 12 da CF e no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002;

9) O conceito-de-insumo é muito mais amplo que os conceitos de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem, juntos ou isoladamente. Dessa forma, não pode prosperar o entendimento restritivo esposado pela autoridade fiscal;

10) A autoridade fiscal não aceitou os créditos computados pela requerente decorrentes da utilização de serviços relativos à operação das usinas da requerente. Tal entendimento não pode prosperar, pois o inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado à luz do regime não-cumulativo imposto pelo art. 195, § 12 da CF;

11) Tendo o legislador federal eleito que determinado setor da atividade econômica ficará submetido ao sistema da não-cumulatividade, ele não poderá ultrapassar certos limites jurídicos impostos pela matriz constitucional das contribuições;

12) Para que seja atingida a não-cumulatividade imposta pela sistemática constitucional, o art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado de modo apto a desfazer os Malefícios causados pela cumulatividade, ou seja, a incidência do tributo em cascata sobre todas as fases de produção;

13) Os serviços de frete decorrentes da operação da indústria da requerente oneram a atividade empresarial, pois são tributados em razão do faturamento da empresa prestadora e em virtude do faturamento da empresa vendedora, existindo, então, evidente cumulatividade na incidência das contribuições. Portanto, a exclusão de tais valores viola as prescrições do art. 195, § 12 da CF;

14) Dessa forma, não tem razão a autoridade fiscal ao excluir da base de cálculo do crédito referente à contribuição para o PIS relativa à aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização da requerente;

15) Por fim requer seja dado provimento à impugnação, com a finalidade de reformar in totum o auto de infração.

O presente processo foi desapensado do processo relativo à Declaração de Compensação nº 15578.000076/2006-71, a fim de possibilitar o julgamento em separado da manifestação de inconformidade apresentada pela empresa contra o Despacho Decisório proferido naquele processo e da impugnação contra o auto de infração de que trata o presente processo. Após a ciência do contribuinte das decisões proferidas por esta DRJ nos dois processos, os mesmos deverão ser outra vez apensados.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2003 a 30/04/2003

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição ao PIS não alcança as variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, sofrer a incidência daquela contribuição.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na impugnação ao lançamento.

Esclarece que adquire minério de ferro bruto (*'pellet feed'*) da Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, e, em seu estabelecimento fabril (usina de pelotização), transforma esse minério em pelotas destinadas a venda no mercado externo.

Que por conta do contrato de administração firmado com a CVRD está obrigada a adquirir um montante mensal de minério bruto, enquanto a CVRD, possuidora do *know-how*, presta serviços de operação da planta industrial da recorrente.

Que, por vezes e outras, o excedente de produção é transferido para a CVRD exclusivamente para a operação de venda no mercado externo e que não realiza operação de venda de pelota de minério de ferro que não seja destinada ao mercado externo, o que se comprova nos memorandos de exportação que são documentos públicos registrados perante a Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo.

Que o artigo 5º da Lei Federal nº 10.637/2002 repete a determinação Constitucional de não tributar as receitas decorrentes das operações exportação, bastando a comprovação de que tratam-se de operações integrantes da cadeia de exportação e que suas receitas são decorrentes das operações de exportação, pouco importando que a venda seja destinada a recinto alfandegado, ou remetida diretamente ao embarque para exportação, conforme dicção do Decreto Lei nº 1.248/72.

Que os créditos correspondentes às variações cambiais monetárias ativas no fechamento do câmbio são, verdadeiramente, direito creditório decorrente das operações de exportação. Cita jurisprudência.

Sustenta que o modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo, se direta ou indiretamente, não é relevante para a ocorrência o não do crédito, ao contrário do que entendeu a fiscalização, entendimento que considera em desconformidade com a interpretação literal do art. 3º, inc. II, da Lei 10.687/2002, pois insumo é um conceito muito mais amplo que os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e que o fato apto a ensejar a existência do crédito é representado pela ocorrência da incidência em cascata das contribuições.

Considera incorreta a exclusão da base de cálculo do crédito correspondente às contribuições para o PIS/PASEP na aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização, pois os serviços de frete decorrentes da operação da sua própria indústria oneram a atividade empresarial, na medida em que, além de serem tributados em razão do faturamento da empresa prestadora, serão tributados em virtude do faturamento da empresa vendedora, ocorrendo, então, evidente cumulatividade na incidência das contribuições.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator.

Tal como se depreende dos autos, a apresentação de diversas Declarações de Compensação por parte da contribuinte deu azo à realização de diligência com o fito de atestar a regularidade do pleito, restando identificadas inconsistências tanto nos valores informados a título crédito do administrado quanto naqueles identificados como crédito tributário, trazendo como consequência a não homologação das Declarações de Compensação e a constituição do crédito tributário por meio de auto de infração veiculado neste e em outros processos, cada um deles versando sobre períodos distintos.

A análise das alegações presentes no recurso voluntário denota uma linha de argumentação alicerçada na interpretação da lógica que, segundo a recorrente, suporta o sistema da não-cumulatividade tributária, com fulcro nas disposições constitucionais.

É neste diapasão que a recorrente argumenta que pouco importa se *“a venda seja destinada a recinto alfandegado, ou remetida diretamente ao embarque para exportação, conforme dicção do Decreto Lei nº 1.248/72”*, *“bastando a comprovação de que tratam-se de operações integrantes da cadeia de exportação”*.

Em sentido oposto determina a legislação, tal como já mencionado na decisão de piso.

O Decreto-lei nº 1.248/1972, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, dá a seguinte definição:

"Art. 1º As operações _decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art. 3º São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação."

Acrescenta o i. Julgador de primeira instância.

Registre-se que os memorandos de exportação emitidos pela CVRD, anexados aos autos por cópia não se constituem em elementos de prova capazes de contradizer as informações extraídas do Livro Razão, Livro do ICMS e Notas Fiscais de venda, uma vez que não se trata de livro contábil revestido das formalidades necessárias para que possa fazer prova a favor do contribuinte.

Os citados memorandos de exportação apenas demonstram que os produtos adquiridos pela CVRD da KOBASCO foram posteriormente exportados, o que não foi objeto da análise da DRF/VITÓRIA, por ser irrelevante ao caso. Não há qualquer impedimento para que os produtos adquiridos no mercado interno sejam

posteriormente destinados ao exterior pela empresa adquirente, situação em que a empresa exportadora fará jus ao crédito de PIS calculado sobre o valor das mercadorias adquiridas e as receitas decorrentes da venda ao exterior estarão isentas do PIS e da COFINS.

Penso que tem razão a Delegacia da Receita Federal de Julgamento. As vendas realizadas no mercado interno, ainda que posteriormente destinados ao exterior, não estão contempladas pelo benefício, se não aquelas criteriosamente especificadas na norma.

No que diz respeito à fração do crédito glosado pelo fato de ter sido considerado como não aplicado diretamente na fabricação dos bens, a recorrente, ao discorrer sobre a irrelevância do modo pelo qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo, advoga ser o conceito de insumo muito mais amplo que os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, apontando o erro da fiscalização na valoração de tais circunstâncias.

Contudo, o que se observa da decisão de piso é que tal distinção foi respeitada, na medida em que as glosas se deram pelo fato de as despesas não se enquadrarem no conceito de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, hipótese contemplada na letra “b” do item 1 do parágrafo 5º do artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, alterada pelas IN SRF nº 358/2003 e 464/2004, e não na letra “a”, onde estão relacionadas as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

1- das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso 1 do caput, entende-se como insumos:

I- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II- utilizados na prestação de serviços:

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Ainda considerando os apontamentos presentes no voto condutor da decisão recorrida, consta que as despesas glosadas dizem respeito à operação e manutenção do aterro industrial, estudos e desenvolvimento de engenharia, sensibilização e promoção da consciência ambiental, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, consultoria em meio ambiente, serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia, serviços de apoio administrativo, serviços gerais, gastos com pessoal e gastos diversos classificados no Fator C (fator que não compreende serviços aplicados na produção da empresa) despesas gerais classificados no Fator K, os créditos calculados sobre a remuneração do capital de giro correspondente ao Fator Y serviços técnicos de controle e automação.

Acolhêssemos a pretensão da recorrente e não restaria uma só despesa que não pudesse ser classificada como insumo, passível de ser excluída na apuração do *quantum* devido. Fosse essa a intenção do legislador e, certamente, a expressão bens e serviços utilizados como insumo, presente no artigo 3º da Lei 10.637/02, deveria ser substituída pela expressão quaisquer bens e serviços.

Ainda a esse respeito, cumpre esclarecer que a defesa limitou-se à discussão do conceito de insumos, sem qualquer esforço com vistas ao reconhecimento de pelo menos parte das despesas glosadas como inseridas no conceito de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado a venda, razão pela qual deixo de examinar a possibilidade de que algum destes serviços pudesse ensejar o lançamento credor na apuração dos tributos.

No tocante aos créditos correspondentes às variações cambiais monetárias ativas no fechamento do câmbio, entendo estar, mais uma vez, correta a decisão de primeira instância, razão pela qual adoto, *in totum*, os argumentos trazidos, que passo a transcrever.

Variações Cambiais Ativas:

Em seguida a impugnante apresenta a tese de que a variação cambial ativa apurada em sua escrita contábil é oriunda de contratos de exportação e, por esta razão, deve ser considerada receita decorrente de operação de exportação, alcançada pela isenção prevista no artigo 5º da Lei 10.637/2002.

A tese do contribuinte não pode prosperar. Tanto do ponto de vista contábil como fiscal as variações monetárias recebem tratamento distinto das receitas de vendas de mercadorias, sejam elas destinadas ao exterior ou não. As variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais têm natureza de receita financeira, conforme se depreende do artigo 9º, da Lei 9.718, de 1998 e como tal devem integrar a receita da empresa, base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do tratamento fiscal dispensado às receitas de vendas de mercadorias que lhes deu origem.

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.

Vale lembrar que de acordo com o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a legislação que verse sobre isenção de tributos deve ser interpretada literalmente, não sendo permitida a interpretação extensiva.

Mencione-se, ainda que o art. 30 da Medida Provisória 2.037-23, de 2000, reeditada pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001 prevê tratamento tributário específico para as receitas provenientes de variação cambial dispondo que os contribuintes poderão optar em oferecê-las à tributação no momento da liquidação das correspondentes operações.

Sobre o tema, cabe transcrever trechos da Solução de Consulta SRRF/4-4RF/DISIT N231, de 29 de setembro de 2003:

"4. Especificamente sobre as variações monetárias em função da taxa de câmbio -variação cambial-, o mencionado Decreto nº 4.524, de 2002, em seu art. 13, com respaldo no art. 90 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, dispôs, in verbis:

'Art. 13. As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da incidência das contribuições, como receitas financeiras (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30).

§ 1º As variações monetárias em função da taxa de câmbio, a que se refere o caput, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 2º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o § 1º poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo das contribuições segundo o regime de competência.

. § 3º A opção prevista no § 2º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 4º A alteração no critério de reconhecimento das receitas de variação monetária deverá observar normas a serem expedidas pela Secretaria da Receita Federal (SRF).(g.n.)

5. Esse excerto legal torna evidente que a variação cambial positiva, também denominada de variação cambial ativa, tem natureza jurídico-contábil de receita financeira, distinta, pois, da receita de exportação;

O auferimento da receita decorrente da variação cambial não deriva da operação de exportação em si, mas do incremento patrimonial causado pela desvalorização da moeda nacional em relação à estrangeira. Trata-se, em última análise, de um verdadeiro ganho de capital originado da valorização de um ativo da empresa. Portanto, pouco importa a origem do valor contratado em moeda estrangeira, bastando ser de propriedade da empresa para que a variação cambial ativa influa positivamente em seu resultado tributável.

6. Neste sentido, a Secretaria da Receita Federal - SRF expediu o Ato Declaratório SRF nº 73, de 9 de agosto de 1999, verbis:

(..)

10. De todo o exposto, resta concluir que a variação monetária ativa do direito de crédito em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes legais ou contratuais tem natureza de receita financeira, devendo, como tal, compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins."(Grifei)

Dos ensinamentos transcritos, conclui-se que a variação monetária ativa tem natureza diversa da receita de exportação de mercadorias. Tratando-se de receita financeira, não está alcançada pelo benefício fiscal concedido às receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, ficando sujeita à incidência da contribuição ao PIS, nos termos dos artigos 10 e 2º, da Lei 10.637/2002. Correto, portanto, o ajuste efetuado pela autoridade fiscal no sentido de incluir na base tributável da contribuição em tela, as receitas correspondentes à variação monetária ativa.

De resto, a impugnação referente à glosa das despesas de frete foi nos seguintes termos respondida no voto condutor da decisão *a quo*.

Por fim, registre-se ser improcedente a alegação da atuada quanto à suposta glosa relativa a despesas com fretes, uma vez que não há registro nos autos de exclusão da base de cálculo dos créditos a descontar, de valores registrados a esse título.

Não havendo no recurso voluntário nada que contradite a informação acima transcrita, mas apenas a reprodução do teor do protesto contido na impugnação, adoto, também neste particular, a decisão de piso.

Pelo exposto, VOTO POR NEGAR provimento ao recurso voluntário apresentado pela recorrente.

Sala de Sessões, 10 de dezembro de 2010.

Ricardo Paulo Rosa.