



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

Processo nº 18471.000911/2006-50
Recurso nº 514.518 Voluntário
Acórdão nº 3101-01.079 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Recorrente ED & F MAN BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2004

COFINS NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2004

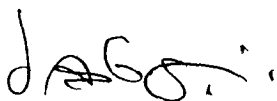
PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO-INCIDÊNCIA.

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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado e Mônica Monteiro Garcia de los Rios.



Tarásio Campelo Borges – Presidente Substituto



Vanessa Albuquerque Valente - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Em consideração à forma minuciosa com que foi elaborado, adoto integralmente o relatório componente do julgamento de primeira instância, que transcrevo a seguir:

“Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, abrangendo os períodos de apuração janeiro a julho de 2004 (PA 01/04 a 07/04), no valor (principal) de R\$ 416.106,32, com multa de ofício de 75% no valor de R\$ 312.079,72, e juros de mora, calculados até 31/08/2006, no valor de R\$ 147.121,80, totalizando um crédito tributário apurado de R\$ 875.307,84 (v. fl. 38), em decorrência de ação fiscal efetuada pela Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro (Defic/RJO), conforme Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) à fl. 01.

2. Foi também lavrado Auto de Infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, abrangendo os mesmos períodos de apuração (PA 01/04 a 07/04), no valor (principal) de R\$ 97.453,94, com multa de ofício de 75% no valor de R\$ 73.090,43, e juros de mora, calculados até 31/08/2006, no valor de R\$ 34.827,72, totalizando um crédito tributário apurado de R\$ 205.372,09 (v. fl. 42), em decorrência da mesma ação fiscal.

3. Na Descrição dos Fatos de fl. 39 (COFINS) e fl. 43 (PIS), bem como no Termo de Verificação Fiscal de fl. 46, a autoridade autuante registra que, durante o procedimento de verificações obrigatórias, apurou diferenças (divergências) entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos para ambas as contribuições acima referidas (PIS/COFINS), e ainda que:

- na realização dos procedimentos de fiscalização junto às pessoas jurídicas sujeitas à acompanhamento diferenciado, de que trata a Portaria SRF nº 557, de 26/05/2004, são de caráter obrigatório as verificações consistentes no cotejo entre os valores constantes da DCTF e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto aqueles sobre o comércio exterior;

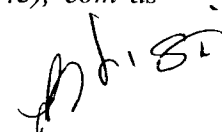
- desta forma, foi constatada a existência de inobservância da legislação quanto à apuração da base de cálculo e aos valores apurados na escrituração fiscal da pessoa jurídica, levando-se em consideração que, a partir de 01/01/1999, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio (var. cambiais ativas) 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 para o PIS/Pasep e da COFINS, como receitas, conforme art. 9º da Lei nº 9.718/98, resultando, nesses termos, na lavratura de autos de infração do PIS/Pasep e da COFINS.

4. O enquadramento legal do lançamento fiscal da COFINS (fl. 39), cientificado à contribuinte em 12/09/2006 (v. fl. 38), consistiu nos arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

5. Já o enquadramento legal do lançamento fiscal da Contribuição para o PIS/Pasep (fl. 43), também cientificado à contribuinte em 12/09/2006 (v. fl. 42), consistiu nos arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 26 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

6. No que se refere à multa de ofício e aos juros de mora, os dispositivos legais aplicados foram relacionados nos demonstrativos de fl. 41 (COFINS) e fl. 45 (PIS).

7. Após tomar ciência das autuações, a empresa fiscalizada, inconformada, apresentou, em 10/10/2006, a impugnação juntada às fls. 95/114, e documentos anexos de fls. 115/143 (cópia de documento de identidade e CPF do procurador da empresa, fl. 115; procuração, fl. 116; atas e estatuto social da empresa, fls. 117/125; cópia de documento de identidade e CPF de diretor da empresa, fl. 126; cópia do Termo de Verificação Fiscal e dos autos de infração, fls. 127/140; cópia de planilhas de "Apuração de Débito" do PIS/Pasep e da COFINS, fls. 141/143; cópias de folhas do Livro Razão das contas de variações cambiais no período do lançamento, fls. 144/243), com as alegações assim resumidas:



7.1. a requerente é empresa que, dentre as atividades previstas em seu estatuto social, inclui a de exportação, como decorre de seu art. 4º, e, em consequência, sujeita-se ao regime do PIS e da COFINS não-cumulativos;

7.2. embora a base de cálculo das referidas contribuições seja o faturamento mensal, há, dentre as receitas que aufera, algumas excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS, e há, também, créditos que podem ser descontados do montante dos tributos, créditos esses calculados em relação a determinados bens e serviços adquiridos, energia elétrica, aluguéis e certos encargos;

7.3. resulta do exposto que, para que o contribuinte possa se defender do autos de infração, é necessário que a base de cálculo que serviu de fundamento para a autuação fique claramente demonstrada, sob pena de cerceamento de defesa que acarreta a anulação dos autos de infração com base no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, o que se requer, como primeira preliminar;

7.4. na planilha em que se baseia a apuração dos tributos lançados, anexadas aos autos, não se discriminam as várias receitas, inclusive aquelas excluídas da base de cálculo por força de lei, nem os créditos dedutíveis, levando a que se mantenha a defesa preliminar de nulidade dos autos de infração, por cerceamento de defesa, como acima referido;

7.5. os autos de infração impugnados não permitem a compreensão plena da exigência fiscal na medida em que só apresenta um montante mensal que diz ter sido extraído da escrita fiscal do contribuinte, pelo regime de competência, sem que se saiba quais receitas compõem a base de cálculo apresentada pelo fiscal autuante, para não mencionar a falta de referência aos créditos que a requerente teria, tratando-se, como se trata, de tributo não-cumulativo;

7.6. na forma de diversas decisões administrativas (Acórdãos do E. Conselho de Contribuintes nºs 104-6427, 201-66.402, 103-11.387, 202-04.424 e 202-04.4254, 302-32.070, 303-27.420, e 301-27.225), bem como a teor do art. 142 do CTN, deve-se determinar no lançamento a matéria tributável, calculando-se o montante devido, de forma a permitir que o contribuinte se defenda, sob pena de vulneração do direito do devido processo legal (cerceamento de defesa);

7.7. ainda sob o aspecto formal, é indispensável a apresentação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) sob pena de violação a requisito formal essencial, levando à nulidade dos autos de infração com base no art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72, já que destes não constam os MPF de que tratam o Decreto nº 3.724/2001, dentre outros diplomas;

7.8. no mérito, admitindo, para argumentar, que a base de cálculo dos tributos em discussão fosse, efetivamente, aquela referida na planilha



anexada pela requerente aos autos (Anexo 1, fls. 141/143), o fato é que se acham incluídas na referida base de cálculo variações cambiais ativas decorrentes de exportação, as quais não estão sujeitas à tributação do PIS/COFINS, seja em face da imunidade constitucional de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (CF/88), a teor da qual as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (e variação monetária ativa é preço da mercadoria exportada), seja porque as variações cambiais ativas – segundo a interpretação sistemática e, portanto, não literal, que a doutrina e a jurisprudência vêm dando ao art. 9º da Lei nº 9.718/98 – só são tributáveis quando liquidadas, sob pena de se tributar como receita mera expectativa de receita;

7.9. há na variação cambial ativa uma mera expectativa de receita e não uma receita, a não ser quando realizada, e, sendo assim, o princípio contábil do conservadorismo repudia que se considere receita uma mera expectativa e como se sabe, por força da Lei das Sociedades Anônimas (art. 177), os princípios da contabilidade geralmente aceitos integram a legislação;

7.10. os regimes de competência e de caixa têm um traço em comum: são formas de apuração de resultado positivo e não de meras expectativas de receitas, a depender de um evento futuro e incerto, ou seja, a desvalorização da moeda nacional em face da estrangeira, pelo que nos parece que a melhor interpretação seja aquela que somente considera receita, independentemente do regime de competência ou de caixa, a variação cambial liquidada, à luz do próprio conceito de receita, que não pode ser manipulado para fins fiscais, a teor do art. 110, do CTN;

7.11. mesmo nas hipóteses em que “receita” significa redução de passivo, sem redução da mesma quantidade de ativo, há alguma atividade por parte da sociedade (dação de um bem, renegociação de um contrato, etc), e não mera redução de um encargo, por efeito de um índice ou da variação da moeda;

7.12. a base de cálculo dos tributos em geral, e não só dos impostos, são fatos reveladores de capacidade contributiva e esta, em verdade, não pode ser estabelecida com base em expectativas de receita, que são avaliadas para mais ou para menos em função de oscilações diárias, sem que tenham sido efetivamente ganhas;

7.13. é critério contábil usual o reconhecimento da receita financeira como ganha somente quando o direito ao recebimento foi adquirido e seu recebimento pode ser considerado certo, tendo-se em conclusão, portanto, que a tributação mensal das variações cambiais ativas não liquidadas não se caracteriza, verdadeiramente, como receita, eis que não acrescem o patrimônio do contribuinte, não sendo, pois, alcançáveis por interpretação sistemática que se dê ao art. 9º da Lei nº 9.718/98

Handwritten signature and initials.

7.14. no sentido do exposto acima, a decisão no AG. 179432, do TRF da 3ª. Região (publ. na RDDT nº 95, p. 80), e, na mesma linha, a decisão no AG 2002.02.01.007288-7 do TRF da 2ª. Região (publ. na RDDT nº 81, p. 186);

7.15. não bastassem os argumentos acima expostos, trata-se, no caso, de variações cambiais ativas, decorrentes de receitas de exportações efetuadas pela requerente, as quais se acham ao abrigo do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior, que imuniza das contribuições sociais as referidas receitas;

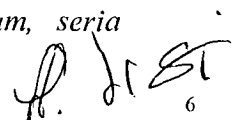
7.16. desse modo, o art. 9º, da Lei nº 9.718/98, há de ser interpretado em conformidade com a Constituição Federal e, em se tratando de imunidade constitucional – ao contrário de isenção – a interpretação se dá de maneira ampla, abrangente, de modo a assegurar o desígnio constitucional;

7.17. nessa linha, há decisão da 1ª. Vara Federal de Novo Hamburgo/RS na Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.71.08.007706-8 (publ. na RDDT nº 114, p. 147);

7.18. o que se pode concluir, sem margem de erro, é que o legislador quis, inequivocamente, proteger, através da Emenda Constitucional nº 33, de 11/02/2001, “as receitas decorrentes de exportação”, ao alterar o art. 149 da Constituição Federal, sendo certo, que, segundo a melhor doutrina, tratando-se de norma imunitória, sua interpretação deve ser ampla, abrangente, de modo a dar eficácia ao direito que se pretende assegurar;

7.19. não é possível entender que as variações cambiais ativas sejam coisa diversa de “receitas decorrentes de exportação” sob o tolo argumento de que, contabilmente, foram assim consideradas no art. 9º da Lei nº 9.718/98, porquanto: variação cambial ativa nada mais é do que o preço da mercadoria ou do serviço exportado; mesmo que fosse receita financeira para fins contábeis é receita decorrente da exportação que se quis proteger com a imunidade; no comércio internacional não se exportam tributos, sob pena de perda de poder de concorrência, e tributar a variação cambial ativa implicaria tributar parcialmente a mercadoria, tanto mais quanto mais fraca fosse a moeda nacional, o que seria um total paradoxo;

7.20. por todo o exposto, não pode prosperar o Auto de Infração seja porque, do ponto de vista formal, (i) é nulo por implicar cerceamento de defesa, vulnerando o disposto no art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72, e também (ii) nulo por inexistência do Mandado de Procedimento Fiscal, acarretando falta de competência da autoridade autuante, em violação ao art. 59, II, do citado Decreto nº 70.235/72, seja porque, do ponto de vista substantivo, (i) a tributação da variação cambial ativa, não liquidada, implica tributar mera expectativa de receita, em violação à base constitucional do tributo (“a receita ou faturamento”, consoante o art. 195, I, “b”, da Lei Maior), e (ii) a variação cambial ativa não liquidada, se receita fosse, ad argumentandum, seria


6

“receita decorrente de exportação” ao abrigo do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior, requerendo-se, em consequência, seja decidida a nulidade dos autos de infração de PIS e de COFINS, ou, se admitida a validade deles, sejam declaradas improcedentes as autuações.”

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro II /RJ, ao apreciar a matéria, julgou o lançamento procedente em parte, por meio do Acórdão DRJ/RJOII nº 13-24.621, de 30 de abril de 2009, cuja fundamentação base encontra-se consubstanciada na sua ementa, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2004

NULIDADE.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por AFRF competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não constituindo hipótese de nulidade do lançamento irregularidades referentes ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS DOS DIREITOS DE CRÉDITO E DAS OBRIGAÇÕES EM FUNÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO.

A partir de 01 de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio serão consideradas para efeito de determinação da base de cálculo da Cofins, segundo o regime de caixa ou, à opção do contribuinte, segundo o regime de competência.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS.

Não se cogita de imunidade da COFINS em relação às receitas de variação cambial, vinculadas a contratos firmados com o objetivo de acobertar operações de exportação de mercadorias.

CRÉDITOS NÃO-CUMULATIVOS.

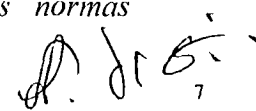
Excluem-se do lançamento créditos não-cumulativos da COFINS informados no DACON, para os quais a fiscalização não fundamentou, na apuração da contribuição lançada, a ausência do desconto previsto na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2004

NULIDADE.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por AFRF competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas



pertinentes ao processo administrativo fiscal, não constituindo hipótese de nulidade do lançamento irregularidades referentes ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS DOS DIREITOS DE CRÉDITO E DAS OBRIGAÇÕES EM FUNÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO.

A partir de 01 de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio serão consideradas para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, segundo o regime de caixa ou, à opção do contribuinte, segundo o regime de competência.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS.

Não se cogita de imunidade da Contribuição para o PIS/PASEP em relação às receitas de variação cambial, vinculadas a contratos firmados com o objetivo de acobertar operações de exportação de mercadorias.

CRÉDITOS NÃO-CUMULATIVOS.

Excluem-se do lançamento créditos não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep informados no DACON, para os quais a fiscalização não fundamentou, na apuração da contribuição lançada, a ausência do desconto previsto na legislação.

Lançamento Procedente em Parte

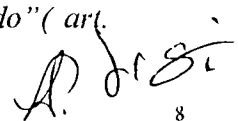
Cientificada do Acórdão de 1ª Instância, a Recorrente, tempestivamente, apresentou Recurso Voluntário, às fls. 307/315, no qual reitera as razões e argumentos expendidos na Impugnação, aduzindo, ainda, com relação ao voto do Acórdão recorrido, que:

DA NULIDADE:

(i) O acórdão recorrido afastou a preliminar de nulidade do auto. Todavia, a nulidade do processo não se limita aos autos de infração, porquanto, após a apresentação da impugnação pela Recorrente, o Sr. Auditor não só realizou diligências internas com o objetivo específico de verificar a natureza das bases de cálculo dos tributos apresentadas nos autos de infração (juntou aos autos o denominado DACON), como se vê do acórdão, como também modificou, no acórdão recorrido, as referidas bases de cálculos, modificação essa com relação à qual a Recorrente só veio a ter ciência ao ser intimada do acórdão recorrido;

(ii) que na nova base de cálculo do PIS/COFINS apresentada no acórdão recorrido, o Sr. Fiscal, incluiu receitas que “presumiu” serem receitas que integrariam a base de cálculo do PIS/COFINS;

(iii) No processo fiscal, a lei exige que os valores estejam todos identificados nos lançamentos, não só porque o lançamento deve “determinar a matéria tributável, calcular o montante devido” (art.



142 CTN), como também para que o contribuinte possa exercer legitimamente o seu direito de defesa;

(iv) A nulidade do processo se mostra inafastável, pela simples razão de, mesmo com o acórdão, não haver segurança quanto à composição da base de cálculo dos tributos lançados;

(v) O fato do acórdão recorrido ter apresentado esclarecimentos sobre a base de cálculo não afasta a nulidade originária dos autos de infração. Somente a confirma. E ao estabelecer nova base de cálculo dando ciência desta somente com o acórdão, o acórdão recorrido cometeu mais uma nulidade por evidente cerceio de defesa;

(vi) O vício apontado na impugnação, e que não foi sanado mesmo com o acórdão recorrido, reside em saber se todas as receitas que o Sr. Auditor incluiu na base de cálculo do PIS/COFINS lançados são, efetivamente, receitas de variação cambial positiva, dúvida essa que persiste a despeito do longo esclarecimento contido no voto do Relator a respeito da base de cálculo das referidas contribuições;

(vii) A inclusão dos créditos não cumulativos nas bases de cálculos dos autos de infração (créditos esses que, diga-se de passagem não estavam "assinalados" na planilha aludida pelo Sr. Auditor) torna evidente a nulidade apontada pela Recorrente na medida em que sem saber quais receitas compunham a base de cálculo, ela não pode se defender a respeito da indevida inclusão, na base de cálculo, destas parcelas;

(viii) As novas bases de cálculos foram elaboradas com base em situação fática diversa daquela informada no auto de infração: a partir de agora as bases de cálculo foram obtidas a partir da comparação entre os valores da DCTF e os valores do DACTON e, especialmente com relação aqueles valores que não coincidiam na DCTF e no DACTON; Os valores indicados com sinal positivo no DACTON foram acrescidos às novas bases de cálculo; os valores com sinal negativo, foram excluídos;

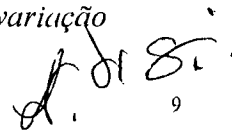
(xix) O DACTON e não mais a escrituração fiscal da Recorrente serviu de base para a apuração dos valores lançados;

(x) A falta de indicação precisa das receitas que compõem a base de cálculo resulta em cerceamento de defesa da Recorrente e nulidade do acórdão.

DO DIREITO:

- Admitindo, que a base de cálculo dos tributos em discussão, fosse, efetivamente, aquela adotada pelo acórdão recorrido, o fato é que se acham incluídas na referida base de cálculo variações cambiais ativas decorrentes de exportação, as quais não estão sujeitas à tributação do PIS/COFINS

(i) seja em face da imunidade constitucional de que trata o art. 149, §2º, I, da Constituição Federal, a teor da qual as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (e variação


9

monetária ativa é preço da mercadoria exportada: o importador deve o preço do que comprou em moeda estrangeira, não importa como o país importador classifique a dívida);

(ii) seja porque as variações cambiais ativas não liquidada não são receitas e só poderiam ser consideradas receitas se e quando liquidadas, sob pena de se tributar como receita mera expectativa de receita;

(iii) seja porque as variações cambiais ativas liquidadas ou não são receitas financeiras que não integram a base de cálculo do PIS/COFINS tendo em vista a inconstitucionalidade do artigo 3º, par. 1º, da Lei 9.718/98.

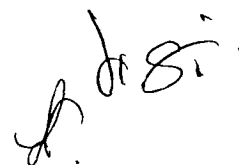
- Assim, independentemente da forma de apuração da variação cambial positiva, se por regime de caixa, se por regime de competência, o fato é que, pacificou-se a jurisprudência tanto do E. 2º Conselho de Contribuintes, como dos Tribunais Superiores, no sentido de que as receitas de variação cambial positiva não integram a base de cálculo do PIS/COFINS à luz do conceito de faturamento estabelecido no caput do art. 3º, da Lei 9.718/98 e da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo primeiro do citado artigo; a Lei 11.941/09, produto da conversão da MP 449/2008, revogou o parágrafo primeiro do art. 3º, da Lei 9.718/98.

- Não pode prosperar o acórdão recorrido, seja porque, do ponto de vista formal é nulo por implicar em cerceamento de defesa, vulnerando o disposto no art. 59, I, do Decreto 70.235/72; seja, porque, do ponto de vista substantivo, (i) a tributação da variação cambial ativa, não liquidada, implica em tributar mera expectativa de receita, em violação a base constitucional do tributo (“a receita ou faturamento”, consoante o art. 195, I, b da Lei Maior); (ii) a variação cambial ativa não liquidada, se receita fosse, ad argumentandum, seria “receita decorrente de exportação” ao abrigo do art. 149, §2º, I, da Lei Maior; (iii) ainda que seja qualificada como receita financeira, não integra a base de cálculo do PIS/COFINS por não se inserir no conceito de faturamento.

Requer, em consequência, seja conhecido e provido o presente recurso para que se decida a nulidade dos Autos de Infração de PIS e de COFINS contra a Recorrente, ou, se admitida a validade deles, ad argumentandum, sejam declaradas improcedentes as autuações.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa. Posteriormente, foram os autos distribuídos a esta Conselheira.

É o Relatório.



Voto

Conselheira Vanessa Albuquerque Valente, Relatora

O Recurso é tempestivo e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção. Portanto, dele se deve tomar conhecimento.

Preliminarmente, com a devida vênia, não vejo como reconhecer as nulidades suscitadas pela Recorrente por cerceamento do direito de defesa. *In casu*, entendo que andou bem o *decisum* ao afastar a nulidade do lançamento, com base nos argumentos que a seguir transcrevo:

“9. Preliminarmente, o autuado invoca a nulidade do lançamento, por suposto cerceamento ao direito de dele defender-se, já que as planilhas em que se baseou a apuração das contribuições lançadas (PIS/COFINS), anexadas às fls. 47/48 dos autos, não teriam discriminado as receitas que compõem dita apuração, inclusive aquelas excluídas da base de cálculo, nem, tampouco, os créditos a que a autuada teria direito, considerando-se o regime não-cumulativo de apuração das referidas contribuições.

10. Desassiste, contudo, razão à impugnante. Juntamente com o Auto de Infração lavrado e devidamente cientificado ao autuado, a fiscalização anexou ao processo os balancetes de fls. 49/83, nos quais as receitas tributadas no lançamento encontram-se assinaladas em destaque. A composição das receitas tributáveis, obtida simplesmente a partir do somatório das receitas destacadas pela fiscalização nos referidos balancetes, encontra-se sintetizada na Tabela a seguir, guardando perfeita identidade com os valores tributáveis levados em consideração no lançamento, dispostos na Planilha de Situação Fiscal de fls. 47/48.

PA	Venda Produtos Merc. Int.	Venda Serviços	Receita Financ. (Juros/Descontos/ Descontos/etc.)	Variação Cambial	Outras Rec. Operac.	Total
jan/04	0,00	153.038,54	0,00	494.349,80	0,00	647.388,34
fev/04	0,00	28.446,37	10.073,50	987.227,79	0,00	1.025.747,66
mar/04	30.000,00	25.905,42	57.567,74	403.291,65	0,00	516.764,81
abr/04	34.150,00	384.820,30	142.197,12	552.245,98	84,13	1.113.497,53
mai/04	0,00	182.361,96	66.698,64	895.050,10	0,00	1.144.110,70
jun/04	0,00	243.114,87	1.999,33	461.526,23	0,00	706.640,43
jul/04	0,00	42.613,20	25.273,53	1.963.845,91	0,00	2.031.732,64

[Assinatura]
11

11. Em sua impugnação, como já dito, o autuado alega não saber quais as receitas compuseram a base de cálculo levada em consideração pela fiscalização no lançamento. Ora, se a partir de uma mera verificação dos balancetes anexados ao processo, permite-se chegar aos valores tributáveis que integram o Auto de Infração na forma da Tabela acima, não se deve admitir a alegação de desconhecimento de quais espécies de receitas compuseram o lançamento, mormente quando se sabe que os balancetes em questão foram obtidos pela fiscalização junto ao próprio fiscalizado, integrando a sua escrituração contábil e fiscal. Não cabe, portanto, ao autuado o desconhecimento da natureza e dos valores das receitas por ele mesmo auferidas, não havendo o que se falar, na espécie, em cerceamento ao seu direito de defesa.

(...)

14. O descabimento da nulidade torna-se indubitoso quando se verifica que o Auto de Infração contém todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

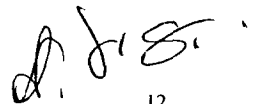
V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

15. O simples cotejamento do Auto de Infração lavrado com cada requisito acima enumerado não permite duvidar de obediência plena às determinações legais, inclusive no que se refere à “Descrição dos Fatos”. Por outro lado, também não se verifica ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, e a base impositiva, como já visto, foi obtida a partir de elementos extraídos da escrituração contábil-fiscal do próprio autuado.

16. Para concluir, não se pode falar em cerceamento de defesa, quando o fiscalizado tem a oportunidade de exercer o citado direito, mediante impugnação que abrange tanto questões preliminares, quanto de mérito, rejeitando-se, por conseguinte, a preliminar de nulidade suscitada, por não se verificarem quaisquer das hipóteses previstas no PAF, art. 59, verbis:

Art. 59. São nulos:



I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

17. Ainda sob a mesma alegação de nulidade, por suposto cerceamento ao seu direito de defesa, o impugnante alega que o lançamento fiscal também não teria levado em conta os créditos das contribuições (PIS/COFINS) a que teria direito, considerando-se, nesse sentido, o regime não-cumulativo a elas aplicável.

18. De acordo com a “Descrição dos Fatos” contida no Auto de Infração, assim como tendo em vista o descrito no Termo de Verificação Fiscal de fl. 46, o lançamento que ora se examina decorreu de supostas diferenças entre as contribuições (PIS/COFINS) que se fazem devidas em função do que consta dos registros mantidos pela empresa em sua escrituração contábil-fiscal – contribuições essas obtidas a partir das receitas que integram a Tabela disposta no parágrafo 10 do presente Voto - quando confrontadas com aquelas (contribuições) efetivamente declaradas (em DCTF) pelo sujeito passivo.”

No caso que se cuida, entendo que os procedimentos efetuados pela autoridade fiscal estão bem descritos no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 46 e os valores apurados estão demonstrados no quadro de fls. 47/48. De certo, a fiscalização fez anexar aos autos, às fls. 49/83, os balancetes nos quais encontram-se assinaladas as receitas tributadas no lançamento.

Na presente questão, a análise do lançamento em tela revela que a autoridade fiscal não infringiu nenhum dos requisitos necessários à validade do ato em questão, que acarretassem cerceamento do direito de defesa da Contribuinte.

Logo, não vejo nulidade a ser declarada sob tais aspectos. *In casu*, entendo, que não há nada a ser reparado no Acórdão recorrido.

Quanto ao mérito do litígio, conforme se verifica, discute-se, no presente processo, a incidência do PIS e da COFINS sobre as variações cambiais ativas de contratos celebrados em operações de exportação.

Em seu Recurso Voluntário, alega, a Recorrente, que as variações cambiais positivas, decorrentes de exportação, não integram a base de cálculo do PIS/COFINS, (i) seja em face da imunidade constitucional de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, a teor da qual as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (ii) seja porque as variações cambiais ativas não liquidada não são receitas e só poderiam ser consideradas receitas se e quando liquidadas, sob pena de se tributar como receita mera expectativa de receita; (iii) seja porque as variações cambiais ativas liquidadas ou não são receitas financeiras que não integram a base de cálculo do PIS/COFINS tendo em vista a inconstitucionalidade do artigo 3º, par 1º, da Lei 9.718/98.

Defende, ainda, a Recorrente, que independentemente do regime de apuração, se por regime de competência ou de caixa, o fato é que receitas de variação cambial, se

 13

qualificadas como receitas financeiras, não integram a base de cálculo do PIS/COFINS por não se inserirem no faturamento, motivo pelo qual todo o lançamento, baseado em variação cambial, como se alega, deve ser julgado improcedente.

Na espécie, da análise das peças processuais que compõem a lide ora em julgamento, entendo, serem pertinentes às alegações da Recorrente.

No caso concreto, insta consignar, referida matéria já foi objeto de inúmeros julgamentos realizados nessa Casa, encontrando-se vencedor o resultado a que me filio, e cujo fundamento tenho a honra de transcrever como meu, o voto da eminente Conselheira MARIA CRISTINA ROSA DA COSTA, no Acórdão nº 3403-00.141, *verbis*:

“3. variações cambiais ativas são receitas decorrentes de exportação e, portanto imunes e isentas de tributação.

Primeiramente, quanto à alegação da recorrente acerca do regime de tributação das variações cambiais ativa, impende esclarecer que a utilização do regime de caixa para apuração de variação cambial exige que a apuração seja efetuada em cada operação, isoladamente, uma vez que é o resultado apurado em cada uma delas que será incluído ou não na base de cálculo da contribuição.

Por outro lado, defende a recorrente que as variações cambiais ativas que são receitas decorrentes de exportação, são imunes e isentas de tributação, nos termos do art. 149, § 2º da Constituição Federal.

Esse comando está incerto no capítulo do Sistema Tributário Nacional, na Seção I – Dos Princípios Gerais. Portanto, aplicam-se às contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico.

Determina o § 2º do art. 149 que as contribuições sociais de que trata o caput do artigo não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Essa matéria foi objeto de decisão das Turmas do STJ, as quais decidiram pela impossibilidade jurídica de tributar as receitas cambiais decorrentes de exportação. A decisão proferida não conheceu do recurso especial da fazenda Nacional, porém os ministros manifestaram-se sobre o mérito, deixando registrado a isenção e imunidade das receitas decorrentes de exportação, inclusive as variações cambiais ativas decorrentes da taxa de cambio, nos termos da ementa do voto vencido do relator, Ministro Luiz Fux, no Recurso Especial Nº 977.122 – SC (2007/0183703-9), publicado em 01/07/2009, o qual foi seguido pelos demais ministros, no caso de superação da preliminar, como segue:

“ TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS POSITIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. ART. 9º DA LEI 9.718/98.

ISENÇÃO. ART. 14 DA LEI 10.632/02. IMUNIDADE. EC 33/01. BASE DE CÁLCULO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE NÃO SE APERFEIÇOOU.

[Assinatura] 14

1. A exportação de produtos está intrinsecamente ligada ao contrato do negócio jurídico sujeito a variação monetária, decorrendo o resultado cambial positivo do exportador diretamente de sua atividade fim, que resta protegida pelo instituto da isenção (art. 14 da Lei 10.637/02) e pela imunidade constitucional (art. 149, § 2º, I da CF/88, com redação da EC 33/01).

2. Conquanto as receitas financeiras auferidas através do contrato de exportação de mercadorias constituem parte da operação isenta/imune ora debatida, queda impedido o aperfeiçoamento da obrigação tributária e a constituição do crédito fiscal, por isso que inaplicável à espécie o art. 9º da Lei 9.718/98, e qualquer inclusão da variação cambial positiva na base de cálculo da COFINS e do PIS.

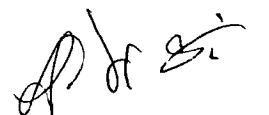
3. Deveras, a regra da imunidade constitucional é explícita sobre não incidir as referidas contribuições sobre as receitas “de exportação”; é dizer: a imunidade resta aplicada literalmente (art. 149, § 2º, I da CF), razão pela qual inocorre violação ao art. 111 do CTN na solução recorrida.

4. É que “A Isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores.” (REsp. 761.644/RS, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJU 06.03.08). Precedentes: EDcl no REsp. 1.051.802/RS, DJU 18.12.08; Ag.Rg no REsp. 915.091/RS, DJU 23.09.08; AgRg no EDcl no REsp 945.543/RS, DJU 16.09.08; REsp. 1.059.041/RS, DJU 04.09.08; e AgRg no REsp.790.665/SC, DJU 14.02.06.

5. “Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra da isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158/01 e no art. 5º da Lei nº 10.637/02, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente. Precedentes da Segunda Turma”. (EDcl no REsp. 1.051.802/PR, 2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJU 18.12.08).

6. In casu, a empresa recorrida impetrou mandado de segurança em 30.06.04, pleiteando o reconhecimento da isenção de PIS e COFINS sobre a variação cambial positiva, desde 01.02.99, direito este chancelado pelo Tribunal a quo, cujo julgado deve ser ratificado, visto que a isenção/imunidade incidente sobre as operações de exportação devem ser interpretadas de forma ampla, com o escopo de evitar a “exportação de tributo” e manter a competitividade internacional dos produtos brasileiros.

7. Recurso especial desprovido.



Como se verifica na citação contida na ementa, as duas Turmas do STJ expressamente decidiram pela impossibilidade de tributar as variações cambiais decorrentes da exportação de mercadorias, mormente após a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001

Entendo prevalente a posição adotada pelo STJ. Devem ser considerada a circunstância da norma do art. 9º da Lei nº 9.718/1998 ser anterior à alteração da Constituição Federal promovida pela Emenda Constitucional 33/2001. Entretanto a lei nº 10.637/2002 se aplica ao PIS e não à Cofins. A mesma regra consta da Lei nº 10.833/2003, que rege a Cofins não cumulativa.

Dessarte, o STJ aplicando interpretação extensiva ao comando constitucional, considerou que qualquer receita que decorra do ato de exportar deve ser considerada como decorrente da exportação. Todo acréscimo patrimonial recebido em razão direta ou indireta da exportação está acobertado pela imunidade constitucional.

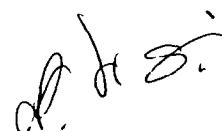
Pelo exposto, a variação cambial ativa apurada na liquidação de operação decorrente de exportação não deve ser incluída na base de cálculo da Cofins não cumulativa."

No caso *sub examen*, como bem ressaltado pela nobre Conselheira MARIA CRISTINA ROSA DA COSTA, no voto supra transcrito, o STJ já sedimentou seu posicionamento, no sentido de que a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior também alcança a variação cambial positiva desses valores. Nesse sentido, veja-se, *in verbis*, os recentes julgados:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. RECEITA DECORRENTE DA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA O EXTERIOR. ISENÇÃO. LEI N. 10.637/02 E MP N. 2158-35/01. ALCANCE. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. ART. 9º DA LEI N. 9.718/98. OFENSA À CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO OCNSTITUCIONAL. ATRIBUIÇÃO DO STF.

1.A jurisprudência desta Corte Superior está consolidada no sentido de que a isenção da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior também alcança a variação cambial positiva desses valores. (AgRg no REsp 969.194/RS, Rel .Min. Mauro Campell, DJe 10.01.11)

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARAT'RIA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. NÃO-INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DE RESERVA E DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. PRECEDENTES. DECISÃO RECORRIDA EM HAMORNIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.



1. Hipótese que se restringe ao recolhimento de contribuições sociais incidentes sobre receitas financeiras oriundas de variações cambiais positivas ocasionadas pela desvalorização da moeda nacional diante de moedas estrangeiras.

2. As turmas que compõe a Primeira Seção do STJ já manifestaram entendimento de que não incide tributação de PIS e COFINS sobre variações cambiais positivas, decorrentes das receitas de exportação de mercadorias, em face de a hipótese estar também atingida pela imunidade do artigo 149, § 2º, I, da CF/88, consistindo, da mesma forma, em incentivo às exportações(...)

(AgRg no REsp 1.104.269/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., DJe 17.03.11)

In casu, cumpre mencionar, independentemente da Recorrente ter apurado/recolhido tais contribuições pelo regime de caixa ou de competência, o fato é que as variações cambiais ativas decorrentes de receitas de exportações efetuadas pela Recorrente encontram-se albergadas pela imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988.

Firme nestas razões, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.


Vanessa Albuquerque Valente

