



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

**Processo n°** 18471.002194/2007-81  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1302-001.005 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2012  
**Matéria** IRPJ e REFLEXOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NOKIA SIEMENS NETWORKS DO BRASIL SISTEMAS DE COMUNICAÇÃO S.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001, 2002

NULIDADE DE DECISÃO. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DEVIDAMENTE ANALISADA.

É incabível a anulação do acórdão da DRJ por falta de análise no mérito, quando a matéria já foi superada na preliminar.

JUROS ATIVOS. PROVISÃO E ESTORNO. FATO GERADOR.

Os estornos de provisões de juros ativos efetuados em conta de resultado, seguidos de novas provisões oferecidas à tributação em “substituição”. Deve o contribuinte provar a ligação entre uma e outra, sob pena de não sendo vinculadas serem consideradas novas receitas.

PIS COFINS. RECEITA FINANCEIRA. NÃO INCIDÊNCIA

Após o advento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, não incide PIS e COFINS sobre receitas financeiras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

EDITADO EM: 09/11/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO DE ANDRADE (Presidente em exercício), MARCIO RODRIGO FRIZZO, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, PAULO ROBERTO CORTEZ, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA

CÓPIA

## Relatório

Insurge-se a PGFN, no recurso de ofício, contra acórdão nº 12-20.683 da 2ª Turma da DRJ/RJOI, alegando no processo administrativo, quatro itens, a saber:

i) em sede preliminar, nulidade do acórdão proferido em primeira instância administrativa, por ausência por parte da DRJ de análise expressa do item da variação cambial passiva, objeto de fiscalização;

ii) no mérito, com relação à exclusão indevida do lucro de variações cambiais passivas;

iii) ainda no mérito, contesta que o lançamento de uma única provisão no valor de R\$ 4.343.200,08 não supre os lançamentos de provisões de juros ativos recebidos ao longo do todo o ano-calendário de 2002. Na verdade, tal provisão pode se referir a *outra* receita de juros, que deve também ser tributada; e, por fim,

iv) no mérito da tributação reflexa das contribuições PIS e COFINS, que as receitas financeiras consubstanciam-se em receitas oriundas da exploração do objeto social da empresa, autorizando sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A lavratura do Auto de Infração refere-se a lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ dos anos-calendário de 2001 e 2002; De forma reflexa, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP, nos valores abaixo demonstrados, efetuados por meio dos Autos de Infração (fls. 632/676).

Tributo	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	TOTAL
Principal	16.055.322,49	4.067.563,87	1.345.730,09	330.315,96	
Multa Proporcional	14.620.318,07	3.712.815,08	1.246.476,37	299.679,63	
Juros de Mora	12.041.491,86	3.050.672,88	1.009.297,52	247.736,93	
Total	42.717.132,42	10.831.051,83	3.601.503,98	877.732,52	58.027.420,75

Os Autos de Infração foram lavrados em consequência de sete itens:

- i) omissão de receitas/receitas não contabilizadas;
- ii) omissão de receitas/cancelamento fictício de notas fiscais de vendas;
- iii) custos ou despesas não comprovadas/glosa de despesas;
- iv) bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa;
- v) adições não computadas na apuração do lucro real/custo despesa indedutível;
- vi) adições não computadas na apuração do lucro real/variações cambiais ativas – operações liquidadas;

vii) exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real/exclusões indevidas.

A fiscalização baseou suas autuações nos seguintes fatos:

1) Omissão de Receitas/Receitas não contabilizadas – não houve contabilização de 12 (doze) notas promissórias vencíveis em favor do sujeito passivo na conta de juros ativos (5622) do ano-calendário de 2002 (fls. 634/635):

Período	Juros Ativos não registrados
jan/02	323.573,49
fev/02	2.143.333,10
mar/02	319.353,79
abr/02	390.096,76
mai/02	565.434,50
jun/02	20.342,43
jul/02	21.613,61
ago/02	1.304,60
set/02	106.573,60
out/02	5.519,02
nov/02	9.916,71
dez/02	2.650,48
Total	3.909.712,09

2) Omissão de Receitas/Cancelamento fictício de notas fiscais de vendas – não houve comprovação do cancelamento de notas fiscais, com falta dos documentos e informações necessárias à comprovação do efetivo cancelamento (fls. 635/636), dos anos-calendário abaixo listados:

Ano calendário	Total das NF indevidamente canceladas
2001	37.076.490,70
2002	3.871.468,84
Total	40.947.959,54

3) Custos/despesas não comprovadas/glosa de despesas – não houve comprovação dos pagamentos contabilizados como despesas dedutíveis na conta 5268 – Despesas Gerais Administrativas – Diversas (3.6.3.08.26), representado pelo documento 9004, no ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 145.799,83 (fl. 637).

4) Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa – Não houve comprovação que se tratava de ativos permanentes decorrentes de perdas, roubos ou extravios, ausência de documento comprobatório (laudo, boletim de ocorrência), ano-calendário 2002, no montante de R\$ 191.682,89 (fl. 637).

5) Adições não computadas na apuração do lucro real/custo despesa indedutível – Não houve adição da despesa de “Pesquisa e Desenvolvimento” com a Fundação Universidade de Brasília, despesa esta considerada indedutível por não cumprir com os pré-requisitos contratuais e legais, qual seja, a publicação em Diário Oficial, no montante de R\$ 2.333.988,86 no ano-calendário de 2002 (fls. 637/638).

6) Adições não computadas na apuração do lucro real/variações cambiais ativas – operações liquidadas – Não houve adição das variações cambiais ativas relativas às

operações liquidadas no período de apuração correspondente ao ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 1.947.839,79 (fl. 638).

7) Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do lucro real/exclusões indevidas – Item dividido em 4 subitens, aos quais os três primeiros se tratam de notas fiscais canceladas e excluídas do resultado de forma indevida e o quarto subitem se trata de adição da variação cambial passiva, por ser, na realidade, desconto financeiro/bonificação/abatimento de operações já concretizadas, conforme abaixo (fls.638/639):

Subitem	Referência	Valor
7.1	Nota Fiscal n. 5040	1.784.576,37
7.2	Nota Fiscal n. 5070	466.644,07
7.3	Nota Fiscal n. 5097	236.371,87
7.4	Variação Cambial Passiva	12.352.714,71
Total		14.840.307,02

Em sua Impugnação (fls. 776/800), o Sujeito Passivo se manifestou, seguindo a mesma ordem das autuações, conforme adiante:

1) Omissão de Receitas/Receitas não contabilizadas – Os valores levantados pelo fisco tratam-se de 12 notas promissórias emitidas uma por mês de maneira sistemática, ao qual foram consolidados por um único lançamento no valor de R\$ 4.343.200,08 em 30/05/2002.

Tal lançamento se deu justamente para fazer frente a todas as variações positivas ao longo do ano-calendário de 2002, lançamento no qual não houve estorno, suprimindo e ainda superando a base supostamente não oferecida a tributação no montante de R\$ 3.909.712,09 ao longo do ano.

Como a apuração do sujeito passivo é anual, caso não seja aceito o valor provisionado em 30/05/2002 para fazer frente ao valor apurado pelo Fisco, deve-se conceder o direito de exclusão deste valor, anulando matematicamente a exigência fiscal.

O lançamento não observou a determinação do art. 273. § 1, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99) – RIR/99:

### ***Seção VIII***

#### ***Inobservância do Regime de Competência***

***Art. 273.*** *A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

*§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

Tal autuação deverá ser julgada respeitando os princípios da legalidade da tributação e da verdade material do processo administrativo fiscal, requerendo o cancelamento integral da exigência fiscal.

Por fim, questiona, de maneira geral, mas indiretamente referindo-se a este item, a ampliação da base de cálculo para receitas financeiras, objeto já julgado inconstitucional pelos tribunais superiores.

2) Omissão de Receitas/Cancelamento fictício de notas fiscais de vendas –

Por se tratar de operação altamente complexa de implantação de infraestrutura GSM e aprovava-se o pagamento apenas no momento em que o sistema estivesse em pleno funcionamento, abrindo margem para interpretação de ambas as partes do contrato, ocorreram diversas emissões e posteriores cancelamentos, por não aceitação da venda por parte dos clientes.

O Sujeito Passivo reconhece que não possui todas as vias das notas fiscais canceladas, não cumprindo com o ônus da prova que lhe cabe em parte delas, recolhendo os tributos devidos sobre a base tributável de R\$ 14.681.172,64 referente ao ano-calendário de 2001 e de R\$ 266.744,68 referente ao ano-calendário de 2002, fazendo uso do desconto de 50% da multa punitiva para pagamento dentro do prazo de defesa e requerendo a baixa do sistema da RFB.

Entretanto, para 11 notas fiscais, que totalizam bases tributáveis de R\$ 22.395.317,76 para o ano-calendário de 2001 e R\$ 3.604.724,76 para o ano-calendário de 2002, possui pelo menos 2 vias em arquivo, além de declaração do próprio cliente tomador dos serviços (Telemar) confirmando que tais notas foram efetivamente recusadas e, conseqüentemente, não registradas como custo, aceitando, ainda, o “refaturamento”, conforme tabela:

NF	SITE/REFERÊNCIA	EMISSION	VALOR	REFATURAMENTO
4431	MRJ-0002/111/NMSC TA	13/12/2001	R\$ 3.785.752,93	NF. 5033 de 27/12/2001
4432	MRJ-0002/111/NMSC TA	13/12/2001	R\$ 195.945,59	NF. 5101 de 21/12/2001
5024	RN-90011	20/12/2001	R\$ 4.508.310,82	NF. 5114 de 27/12/2001.
5025	RN-90011	20/12/2001	R\$ 3.785.752,93	NF. 5036 de 27/12/2001
5027	PE-90013	20/12/2001	R\$ 5.908.230,03	NF. 5113 de 27/12/2001.
5034	MRJ-0002/111/NMSC TA	27/12/2001	R\$ 195.945,59	NF. 5035 de 20/12/2001
5039	AL90012	20/12/2001	R\$ 3.782.790,91	NF. 5069 de 27/12/2001
5039	AL90012	20/12/2001	R\$ 232.588,96	NF. 5069 de 27/12/2001
10021	MRJ-M001/112/NBTS	25/7/2002	R\$ 43.802,56	NF. 9981 de 22/07/2002
10034	Suporte Emergência	25/7/2002	R\$ 1.142.857,00	NF. 10469 de 06/09/2002
10035	Operação Assistida	25/7/2002	R\$ 1.189.622,00	NF. 10472 de 06/09/2002
10036	Suporte de SW	25/7/2002	R\$ 1.228.443,20	NF. 10470 de 06/09/2002

Alega, também, que a falta de todas as vias das notas fiscais não são determinantes para o lançamento do crédito tributário, nem a utilização, como fez o agente fiscal de maneira análoga, da legislação do IPI (Decreto n. 2.637/1998), pois tal operação se encontra fora do campo de incidência do IPI, o que fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Requer a baixa do sistema relativamente à parte dos créditos tributários recolhidos dentro do prazo de defesa, bem como o cancelamento integral da exigência fiscal remanescente sobre as bases tributáveis representadas pelas 11 notas fiscais de serviços em que houve o “refaturamento”.

3) Custos/despesas não comprovadas/glosa de despesas – Opta por resignar diante do baixo valor envolvido e recolher a integridade do crédito tributário, fazendo uso do desconto de 50% do valor da multa punitiva, requerendo baixa no sistema da Receita Federal do Brasil.

4) Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa – Da mesma maneira que o “item 3”, Opta por resignar diante do baixo valor envolvido e recolher a integridade do crédito tributário, fazendo uso do desconto de 50% do valor da multa punitiva, requerendo baixa no sistema da Receita Federal do Brasil.

5) Adições não computadas na apuração do lucro real/custo despesa indedutível – Com relação ao contrato com a Fundação Universidade de Brasília - FUB, as despesas de Pesquisa e Desenvolvimento, dedutível para o ano calendário de 2002, é de apenas R\$ 243.156,96, ao invés de R\$ 2.333.988,86, sendo comprovada por cópia da fatura 378/02 (fl. 830).

De qualquer forma, alega que, com base no próprio Parecer Técnico do Ministério da Ciência e Tecnologia – MCT, houve o reconhecimento de que o valor recebido foi de R\$ 243.156,96, sendo efetivamente gastos em 2002 o montante de R\$ 145.986,76.

Não se mostra razoável, ferindo o princípio da eficiência da administração pública, que haja posições contraditórias entre diferentes órgãos governamentais federais.

Portanto, alega, se houver glosa do valor do ano-calendário de 2002, que o faça após diminuídos os tributos lançados no ano-calendário de 2003, conforme o já mencionado artigo 273 do RIR/1999. Como o Fisco não procedeu à recomposição das bases de

cálculo prevista no § 2º., do art. 247, do RIR/1999, a autuação não merece prosperar em sua integralidade.

6) Adições não computadas na apuração do lucro real/variações cambiais ativas – operações liquidadas – Alega forte oscilação cambial, justificando eventuais equívocos de cálculo, concordando parcialmente com o lançamento de ofício e recolhendo os tributos sobre a base de R\$ 1.275.221,23 do ano-calendário de 2002, fazendo uso do desconto de 50% do valor da multa punitiva, requerendo baixa no sistema da Receita Federal do Brasil.

Entretanto, com relação ao montante de R\$ 672.617,56, decorre de mero erro de cálculo cometido pelo AFRFB, pois resulta em duplicidade o lançamento do mesmo valor da Nota Promissória 09 a título de variação cambial ativa.

Requer cancelamento da exigência fiscal remanescente sobre a base tributável em duplicidade.

7) Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do lucro real/exclusões indevidas – Com relação aos subitens 1, 2 e 3, o Sujeito Passivo reconhece que não possui todas as vias das notas fiscais canceladas, não cumprindo com o ônus da prova que lhe cabe, recolhendo os tributos devidos sobre a base tributável de R\$ 2.487.592,31 referente ao ano-calendário de 2001, fazendo uso do desconto de 50% da multa punitiva para pagamento dentro do prazo de defesa e requerendo cancelamento da exigência fiscal sobre esta base.

Com relação ao subitem 4, o fisco incorre em erro material ao lançar em 31/12/2001 a pretensa base tributável que corresponde ao ano-calendário de 2002, pois todos os fatos relacionados à variação cambial ocorreram em 2002, inclusive a conta de Variação Cambial Ativa é exclusivamente do ano-calendário de 2002.

Requer, então, o cancelamento integral da exigência fiscal. Se superado a questão do erro material, apenas por argumentação, alega que o valor de R\$ 12.352.714,71 possui montantes que, embora não sejam variações cambiais passivas, são, conforme afirmado pelo próprio Fisco, descontos financeiros, bonificações e/ou abatimentos, o que, na prática, não mudariam os efeitos tributários.

Os valores são: R\$ 3.627.800,67 e R\$ 3.789.602,51, devendo, então serem reclassificados pelo Fisco para “outras contas redutoras de resultado”.

Em resumo, ilustra através da tabela abaixo, os valores recolhidos e impugnados:

Item	Bases tributáveis		Pagamento c/ desconto		Impugnação	
	2001	2002	2001	2002	2001	2002
1	-	3.909.712,09	-	-	-	3.909.712,09
2	37.076.490,70	3.871.468,84	14.681.172,64	266.744,68	22.395.318,06	3.604.724,16
3	-	145.799,83	-	145.799,83	-	-
4	-	191.682,89	-	191.682,89	-	-
5	-	2.333.988,86	-	-	-	2.333.988,86
6	-	1.947.839,79	-	1.275.221,23	-	672.618,56
7	14.840.307,02	-	2.487.592,31	-	12.352.714,71	-
<b>Total</b>	<b>51.916.797,72</b>	<b>12.400.492,30</b>	<b>17.168.764,95</b>	<b>1.879.448,63</b>	<b>34.748.032,77</b>	<b>10.521.043,67</b>

Sobreveio decisão da DRJ/RJOI (fls. 1001/1009), cuja ementa segue transcrita abaixo, onde a r. Delegacia julga improcedente os lançamentos que remanesceram na impugnação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO  
TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001, 2002

**Decadência.**

Presente o conceito decadencial prescrito no artigo 150, § 4º, do CTN, insustentável manutenção de exação tributária.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA  
JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001, 2002

**Base de Calculo.**

Erros e lapsos materiais não substratam exigência tributária.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2001, 2002

PIS, COFINS e CSLL.

**Reflexividade.**

Em lançamentos tributários tomados por reflexividade, à falta de elemento relevante, a eles aplica-se o mesmo decisório daquele que lhes deu origem.

**Lançamento Improcedente**

Preliminarmente, com relação ao IRPJ e CSLL, a decisão *a quo* reconhece a decadência para todos os valores relativos ao ano calendário de 2001, uma vez que o contribuinte tomou ciência em 27/12/2007 (fl. 633). Quanto ao PIS e COFINS, pela mesma motivação, impõe-se o reconhecimento da decadência para todos os valores correspondentes aos fatos geradores até 30/11/2002, em virtude da apuração mensal.

Assim, independe qualquer argumento impugnatório ou até provas documentais trazidas nos autos, à luz do art. 150, § 4º, 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.*

Restando, então, para julgamento no mérito, apenas os seguintes valores, seguindo a ordem numérica da análise:

1) R\$ 3.909.712,09 – Assiste razão ao Sujeito Passivo. Se o valor apurado pelo Fisco é inferior à contabilização da provisão anterior à fiscalização, afasta-se a exigência fiscal.

2) R\$ 3.604.724,76 – Concorda que os documentos (fls. 822/827) comprovam não só o cancelamento, com recusa do próprio cliente, como o seu “re-faturamento”, não sendo, então, omissão de receitas caracterizadas por cancelamentos fictícios de notas fiscais.

3) Ponto não julgado, crédito tributário devidamente recolhido.

4) Ponto não julgado, crédito tributário devidamente recolhido.

5) R\$ 2.333.988,86 - Entende que o Fisco se equivocou não apenas com o valor desembolsado para a FUB, mas também quanto ao fundamento da glosa, em que a formalidade de publicação no DOU não é restritiva para computar os valores gastos e apropriados como despesas pelo Sujeito Passivo, pois há confirmação do próprio órgão governamental do desembolso de tais valores.

6) R\$ 687.886,21 – Considera inequívoco o erro material na apuração do crédito tributário, por haver computado por duas vezes a NP 09 na base de cálculo de incidência, apresentando o mesmo valor de R\$ 586.530,07 e R\$ 86.087,49 (composições da NP 09) no quadro resumo das variações cambiais das NPs 09 a 11 (setembro a novembro). Conclui que erros materiais não substratam exigência tributária.

Quanto à CSLL, PIS e COFINS, por serem tributos reflexos, seguem o decidido para o IRPJ, que lhes deu origem.

A r. decisão menciona que, para o PIS e a COFINS, há, inclusive, Súmula Vinculante nº 06 do STF, que considerou inconstitucional a cobrança destas contribuições sobre base de cálculo que se estenda além do objeto social da empresa, qual seja, venda de mercadorias e/ou serviços, conforme exposto:

Assim, não prosperaram os lançamentos fiscais. Não houve Recurso Voluntário.

Houve recurso de ofício em 05/03/2010 (fls.1022/1037), pugnando pela reforma da decisão *a quo*, ante os seguintes argumentos expostos, na ordem em que foram apresentados:

1) Nulidade do Acórdão da DRJ por omissão relativa ao item 007 – pois preliminarmente, a DRJ reconheceu (*ex officio*) a consumação da decadência em relação à exigência fiscal do ano-calendário de 2001 e, no mérito, acolheu todas as alegações do Sujeito Passivo.

Entretanto, não houve exame da infração relativa às variações cambiais passivas (item 007), o que demandaria a anulação do Acórdão recorrido.

Requer, então, a anulação da decisão de primeira instância *ou* a reforma do Acórdão recorrido, pois o equívoco na indicação do aspecto temporal do fato gerador (os fatos ocorreram no ano-calendário 2002, não abrangidos pela decadência, mas houve a indicação equivocada da data do fato gerador para 31/12/2001) não trás prejuízo à defesa do Sujeito Passivo.

2) O mérito da infração 007 (Variações Cambiais Passivas) – A reclassificação de ofício para outras contas redutoras de resultado dependeria da comprovação do fundamento da perda – por exemplo, a concessão do desconto *incondicional*, devendo, então, ser mantida a glosa das deduções.

Ainda, o Sujeito Passivo não se manifestou quanto à glosa de R\$ 4.935.311,53, pois se manifestou apenas com relação à R\$ 3.627.800,67 e R\$ 3.789.602,51, enquanto que o valor objeto de autuação é de R\$ 12.352.714,71.

3) O mérito da infração 001: Juros Ativos – Alega que a Fiscalização analisou todos os lançamentos registrados na conta 5622, que somados totalizam R\$ 3.909.712,09, *inclusive* a provisão de R\$ 4.343.200,08 e que esta provisão não corresponde aos mesmos juros decorrentes das NPs 01 a 12, razão pelo qual não foi considerado na apuração do montante tributável.

Não há qualquer documento correlacionando a provisão de R\$ 4.343.200,08 e as NPs 01 a 12, então a Fiscalização não pode concluir que se tratam dos mesmos juros, nem a DRJ.

Entende que é perfeitamente possível que o Sujeito Passivo tenha recebido os juros de R\$ 4.343.200,08 e *também* aqueles recebidos e não contabilizados na conta 5622, no somatório de R\$ 3.909.712,09.

Portanto, o direito a exclusão dependeria da comprovação de que os juros provisionados correspondem àqueles oriundos das NPs 01 a 12. Solicita o restabelecimento da exigência relativa à infração 001.

4) Com relação ao PIS e COFINS – Alega que a menção à Súmula Vinculante nº 6 é desprovida de relação com o caso e deve ser desconsiderada, pois as receitas financeiras obtidas pelo Sujeito Passivo em questão são oriundas da exploração do objeto social da empresa, o que autoriza a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo receita operacional acessória.

Conclui solicitando o restabelecimento da exigência fiscal para os itens objeto do recurso de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

Presentes as condições de admissibilidade, conheço do presente recurso de ofício.

Com a intenção de facilitar o entendimento e melhor exposição dos argumentos, subdivido a análise dos fatos e conclusões em dois tópicos, quais sejam: primeiramente a preliminar de nulidade e na sequência, a análise do mérito das infrações.

### 1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A Fazenda aduz em sua peça recursal que a decisão *a quo* desrespeitou a legislação e a Constituição Federal ao não examinar expressamente a infração relativa às variações cambiais passivas (item 007, subitem 04 – Auto de infração página 632 e seguintes, especificamente pag. 639).

Alega que a infração descrita no item 007 não é inerente ao ano-calendário de 2001, conforme indicado no AI, mas sim ao ano-calendário de 2002, alegando, então, que não haveria decadência, pois esta só inclui o ano-calendário de 2001, merecendo, então, ter sido analisada.

Também alega que não houve prejuízo ao Sujeito Passivo, pois estava claro o equívoco de que os fatos se tratavam do ano-calendário de 2002, embora conste no corpo do Auto de Infração o ano-calendário de 2001, possibilitando o direito ao contraditório e ampla defesa.

Pois bem.

Não merecem prosperar as alegações do Recurso de Ofício.

Da análise da decisão, observa-se que a DRJ, em seu acórdão, ainda em sede preliminar, considera decadentes todas as infrações identificadas como sendo referentes ao ano-calendário de 2001, expresso no trecho, conforme abaixo:

*7 - Em preliminar, em voto cinge-se, exclusivamente, aos valores objeto das impugnações parciais, conforme relatado.*

*8 – Ainda em preliminar, a revisão de lançamento tributário, objetivando lhe proporcionar liquidez e certeza, envolve o necessário exame de sua legalidade estrita e objetiva, pressuposto essencial de sua sustentabilidade.*

*8.1 – Assim, independente de quaisquer argumentos impugnatórios e/ou provas documentais trazidos aos autos, impõe-se o reconhecimento do conceito decadencial exarado no artigo 150, § 4º, do CTN para exigências tributárias do IRPJ e da CSLL relativa ao ano calendário de 2001, dada a opção do sujeito passivo de apuração de resultado anual, uma vez que o mesmo delas tomou ciência em 27.12.2007, fls. 609.*

8.2 – Quanto ao PIS e a Cofins, pela mesma motivação, igualmente impõe-se o reconhecimento da decadência para todos os valores correspondentes a fatos geradores ocorridos até 30.11.2002, dado serem tais contribuições de apuração mensal.

A Constituição Federal, em seu art. 93, inciso IX, determina os princípios a serem seguidos para fundamentação das decisões no âmbito judiciário, conforme se vê:

*Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:*

(...)

*IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;*

Ocorre que, embora assista razão à Recorrente que a DRJ/RJ foi omissa especificamente com relação ao mérito do item 007, **tal omissão quanto ao mérito se dá graças à extinção da matéria ainda em sede preliminar.**

Assim, não há razões para discussão no mérito de autuações inerentes ao ano-calendário de 2001 para IRPJ e CSLL, o que se trata exatamente do caso, conforme o próprio Auto de Infração indica expressamente a data de 31/12/2001 como fato gerador, ainda que de forma equivocada:

14 - Redução indevida do Lucro Real, em virtude de excesso de exclusão do lucro líquido do exercício, em função das variações cambiais passivas relativas às operações liquidadas no período de apuração, valor apurado conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal que faz parte integrante deste Auto de Infração. Valor da redução indevida R\$ 12.352.714,71.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2001	R\$ 14.840.307,02	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 250, inciso I, do RIR/99.

Dos sete itens objeto da Autuação Fiscal, cinco deles foram impugnados pelo Sujeito Passivo, sendo que destes cinco, o único que se refere exclusivamente ao ano-calendário de 2001 é exatamente o item 007.

Por esta razão, todos os demais itens foram expressamente julgados, com exceção do item 007, que não faria o menor sentido para o julgador tratar de matéria de um tributo objeto de decadência.

Assim, não se faz necessário a análise expressa do item 007 no mérito se o montante é devido ou não, ou então se perfaz as condições de dedutibilidade, pois esta matéria já foi decidida em sede preliminar, com relação à decadência, expressa no trecho da decisão da DRJ.

A DRJ já possuía fundamentos suficientes para embasar a decisão com relação ao item 007. E este é o entendimento, há muito consolidado no Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que (destaque da transcrição):

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRETENSÃO DE REEXAME DE MATÉRIA DE MÉRITO (RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. [...]).*

*INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS DO ART. 535, E INCISOS, DO CPC.*

*1. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto inócenas as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. Precedentes da Corte Especial: AgRg nos EDcl nos EREsp 693.711/RS, DJ 06.03.2008; EDcl no AgRg no MS 12.792/DF, DJ 10.03.2008 e EDcl no AgRg nos EREsp 807.970/DF, DJ 25.02.2008.*

*[...].*

*6. Embargos de Declaração rejeitados.*

*(EDcl no REsp 976.836/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/11/2010, DJe 26/11/2010)*

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou no mesmo sentido, no seguinte julgado (destaque na transcrição):

*REPERCUSSÃO GERAL POR QUEST. ORD. EM AI N. 791.292-PE*

*RELATOR: MIN. GILMAR MENDES*

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º).*

*2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência.*

*3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das*

***alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.***

*4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral.*

*(AI 791292 QO-RG, Relator(a): Min. MIN. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, DJe-149 DIVULG 12-08-2010 PUBLIC 13-08-2010 EMENT VOL-02410-06 PP-01289)*

Por todo o exposto, entendo perfeitamente possível afastar a preliminar de nulidade, pois a DRJ cumpriu com seu papel de fundamentar todas as alegações.

E mais, a alegação de que o mero equívoco temporal na identificação do fato gerador dos valores constantes na infração identificada no item 007 não prejudicaria o contribuinte e que, por esta razão, mereceria análise por parte da DRJ por não estar abrangido pela decadência, não me parece razoável. Pois não cabe a esta autoridade administrativa julgadora, nem a DRJ, “alterar”, “modificar”, “integrar” o auto de infração efetuado pela autoridade competente.

Trata-se claramente de vício material insuperável, o que, por si só, é causa de nulidade do Auto de Infração.

A própria PGFN reconhece em sua manifestação em recurso de ofício que há este equívoco, entretanto isso não pode ser suprido por órgãos julgadores. Reconsiderar, “reclassificar” para o ano-calendário de 2002 os valores identificados pelo AFRFB no ano-calendário de 2001 seria efetuar um novo lançamento fiscal, o que compete, exclusivamente, à autoridade fiscalizadora.

A constituição do crédito tributário, mediante auto de infração, deve observar às disposições do artigo 142 do CTN, adiante demonstrado, caso contrário, tratando-se de vício insanável, o lançamento deve ser cancelado:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente**, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Neste sentido tem julgado o Conselho de Contribuintes, conforme ementado:

***"IRPJ OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO TEMPORAL DO FATO GERADOR LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. É nulo o lançamento fiscal***

que erige exigência em data dissonante ao dos efeitos temporais do fato gerador." Acórdão nº103.20.883, de 20/02/2002.

Assim julgo improcedente o recurso de ofício, quanto a preliminar de nulidade, mantendo a decisão da DRJ quando a decadência dos valores lançados pela fiscalização no ano de 2001.

## 2. DO MÉRITO

Superada a questão da nulidade, passa-se a análise dos fatos com relação ao mérito, seguindo a sequência apresentada pelo Recorrente.

### 2.1 – INFRAÇÃO 001 – JUROS ATIVOS

O levantamento fiscal apurou o montante de R\$ 3.909.712,09 a título de juros ativos que não foram oferecidos à tributação, imputando, então, no acréscimo à base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Em recurso impugnatório, o Sujeito Passivo informou que tais valores referem-se a provisões, que foram estornadas ao longo do ano em virtude da “substituição” por apenas um lançamento em 30/05/2002.

Explica que tais Notas Promissórias eram originadas de variação cambial, mas em virtude da volatilidade cambial sem precedentes do ano-calendário em questão, provisionou-se apenas um valor que supririam as variações positivas sem causar danos ao erário.

Tratava-se de provisões correspondentes a instrumentos de financiamento de valores provenientes de contrato celebrado, conforme parte do razão destacado abaixo:

ARTUSI (11) 539-2403 - 10/05/07 16:13 Pagina: 1  
211 - NOKIA DO BRASIL LTDA.  
Razao Contabil: *Juros Ativos -*

CONTA	CORRENTISTA	DATA	DOCTO	LANCTO	Historico	Valor	Acumulado	
5622					Saldo Anterior			0 D
5622		16/01/2002	8003	2	JUROS S/NOTAS FISCAIS TELEMAR 01/02	(662.930,47) C	662.930,47	C
5622		30/01/2002	8004	2	JUROS S/NOTAS FISCAIS - TELEMAR 01/02	(308.104,31) C	971.034,78	C
5622		31/01/2002	8014	5	ATUALIZACAO JUROS SELIC01/02	161.761,40 C	1.132.796,18	C
5622		18/02/2002	8007	30	PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	(2.466.906,28) C	3.599.702,46	C
5622		18/02/2002	8007	33	ESTORNO PROVISAO JUROS	662.930,47 D	2.936.771,99	C
5622		18/02/2002	8007	35	ESTORNO PROVISAO JUROS	308.104,31 D	2.628.667,68	C
5622		27/02/2002	8008	5	ATUALIZACAO JUROS SELIC02/02	(192.956,29) C	2.821.623,97	C
5622		15/03/2002	7135	2	JUROS S/NFS EM ATRASO CTBC	(75.163,97) C	2.896.787,94	C
5622		30/03/2002	8005	27	PROVISAO NOTA PROMISSORIA 3	(319.428,12) C	3.216.216,06	C
5622		31/03/2002	8010	40	ESTORNO PROVISAO NOTA PROMISSORIA	319.428,12 D	2.896.787,94	C
5622		31/03/2002	8010	44	PROVISAO NOTA PROMISSORIA	(319.353,79) C	3.216.141,73	C
5622		31/03/2002	8010	45	PROVISAO NOTA PROMISSORIA	(339.035,49) C	3.555.177,22	C
5622		31/03/2002	8013	4	AJUSTE PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	9.805,23 D	3.545.371,99	C
5622		16/05/2002	7154	2	RECEBIMENTO JUROS S/ NOTA PROMISSORIA - TELEMAR	(646.113,80) C	4.191.485,79	C
5622		17/05/2002	7112	6	REVERSAO PARTE PROVISAO NOTA PROMISSORIA LEMCON	58.877,35 D	4.132.608,44	C
5622		30/05/2002	8002	15	ESTORNO PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	2.466.906,28 D	1.665.702,16	C
5622		30/05/2002	8002	16	ESTORNO AJUSTE PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	(9.805,23) C	1.675.507,39	C
5622		30/05/2002	8002	17	ESTORNO PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	339.035,49 D	1.336.471,90	C
5622		30/05/2002	8002	18	ESTORNO PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	319.353,79 D	1.017.118,11	C
5622		30/05/2002	8002	19	PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	(4.343.200,08) C	5.360.318,19	C
5622		29/06/2002	8000	12	JUROS S/NOTA PROMISSORIA 06	(719.430,93) C	6.079.749,12	C

A PGFN, em sua manifestação em recurso de ofício, alega que o Sujeito Passivo não apresentou documentação que comprove que a provisão de R\$ 4.343.200,08

correspondem aos juros lançados que totalizam R\$ 3.909.712,09, sendo estes, montantes que representam receitas distintas.

Tratando especificamente das variações cambiais ativas e passivas, o artigo 378 do RIR/99 dispõe:

*Art. 378. Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 [tratam das variações ativas e passivas] as variações monetárias apuradas mediante:*

*I - (...)*

*II - (...)*

*III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.*

Verifica-se que o contribuinte optou por escolher a data de 30/05/2012, supostamente, para efetuar a atualização de todos os créditos, efetuando ainda a **maior parte dos estornos** de atualizações já efetuadas, conforme fls. 801, abaixo transcrita:

522 JUROS ATIVOS				
		Saldo Anterior		
15/05/02	7154	2 RECEBIMENTO JUROS S/ NOTA PROMISSORIA - TELEMAR	646.113,80 C	3.545.371,99 C
17/05/02	7112	6 REVERSAO PARTE PROVISAO NOTA PROMISSORIA LEMCON	58.877,35 D	4.191.485,79 C
30/05/02	8002	15 ESTORNO PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	2.466.906,28 D	4.132.608,44 C
30/05/02	8002	16 ESTORNO AJUSTE PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	9.805,23 C	1.665.702,16 C
30/05/02	8002	17 ESTORNO PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	339.035,49 D	1.675.507,39 C
30/05/02	8002	18 ESTORNO PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	319.353,79 D	1.336.471,90 C
30/05/02	8002	19 PROVISAO NOTAS PROMISSORIAS	4.343.200,08 C	1.017.118,11 C
				5.360.318,19 C

Entretanto, o contribuinte não apresentou nenhuma composição do valor de R\$ 4.343.200,08 em função da taxa vigente, com a demonstração das razões de contabilização de determinado valor e, ainda, razões para o estorno de valores recebidos a título de liquidação das variações ativas.

Considerando que os valores apurados pelo fisco e lançados como omissão de receitas, no total de R\$ 3.909.712,09, não se vislumbra razões para efetuar o estorno de tais valores e o lançamento de um novo valor para suprir os já lançados e mais provisionar os futuros.

Mês	Valor do estorno	Valor provisionado
jan/12	R\$ 323.573,49	
fev/12	R\$ 2.143.333,10	
mar/12	R\$ 319.353,79	
abr/12	R\$ 390.096,76	
mai/12	R\$ 565.434,50	<b>R\$ 4.343.200,08</b>
jun/12	R\$ 20.342,43	
jul/12	R\$ 21.613,61	
ago/12	R\$ 1.304,60	
set/12	R\$ 106.573,60	
out/12	R\$ 5.519,02	
nov/12	R\$ 9.916,71	
dez/12	R\$ 2.650,48	
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 3.909.712,09</b>	<b>R\$ 4.343.200,08</b>

O que de fato houve, foi o estorno de valores que totalizam R\$ 3.909.712,09 e o lançamento de um novo valor (superior e sem composição), que pode “inclusive” se tratar de uma nova receita, em virtude da própria falta de composição de tal valor.

Caberia ao contribuinte provar as razões dos estornos e a composição do valor que “supostamente” os substituiu.

Isto posto, com relação às autuações de IRPJ e CSLL sobre provisões e posteriores estornos na conta de Juros Ativos, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

## 2.2 – INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS

A fiscalização que culminou na lavratura do auto de infração de IRPJ, também tornou exigível sobre determinadas bases de cálculo, de forma reflexa, as contribuições do PIS da COFINS.

Tais dispositivos tratam da não aplicação do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei n. 9.718/98, que amplia a base de cálculo do PIS e da COFINS e distorce o conceito de receita bruta:

*Súmula 6 STF:*

*TRIBUTO. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO 1º DA LEI 9.718/98.*

*Enunciado: “É inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.”*

Em sua manifestação ao recurso de ofício, o PGFN se manifestou no sentido de que mesmo com a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98, as receitas financeiras da empresa são oriundas do objeto social da empresa, o que se enquadra no campo tributável de referidas contribuições como faturamento.

Não assiste razão à recorrente.

O Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

Esta violação é ilustrada, também, pela caracterização de *faturamento* para receitas financeiras.

É importante trazer em comento que tais receitas financeiras não são típicas/usuais da atividade, como se fosse uma empresa eminentemente financeira. É fato isolado, marcado pela alongada volatilidade do câmbio no período em análise.

Este egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na época ainda Conselho de Contribuintes, por sua vez, já consolidou entendimento de acordo com o qual as receitas financeiras estão excluídas do conceito de faturamento para fins de base de cálculo de PIS e COFINS. É o que se depreende da seguinte ementa, destacadas dentre as inúmeras existentes sobre o tema:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 30/04/2002, 31/05/2002, 31/08/2002*

*BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9318, DE 1998. RECEITAS FINANCEIRAS.*

*A ampliação do conceito de faturamento às receitas financeiras - pela Lei nº 9.718 de 1998, é inconstitucional, segundo decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal.*

*Recurso voluntário provido.*

*(Conselho de Contribuintes. Acórdão 201-81.260. 2ª CC. 1ª Câmara. Rel. José Antônio Francisco. Sessão 03/08/2008)*

Pelo exposto, improcede a inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS das receitas financeiras. Mantenho, destarte, o acórdão recorrido, negando provimento ao Recurso de Ofício.

### 3. CONCLUSÕES

Ante ao exposto, voto dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, apenas para manter a cobrança dos valores relativos às provisões realizadas durante o ano de 2002,

conforme o auto de infração e termo de verificação fiscal, que apurou uma omissão de receita no valor de R\$ 3.909.712,09 nos termos do relatório e voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator

CÓPIA