



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

**Processo n°** 18471.000268/2005-83  
**Recurso n°** 133.692 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-01.291 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 09 de novembro de 2011  
**Matéria** COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**Período de apuração:** 01/12/2002 a 31/12/2003

**Ementa:** INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DEFINITIVA DO STF. APLICAÇÃO.

Tendo o plenário do STF declarado, de forma definitiva, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, deve o CARF aplicar esta decisão para afastar a exigência da Cofins sobre as receitas que não representam venda de mercadoria ou de serviço.

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

No período objeto do lançamento, não há dispositivo legal concedendo isenção de PIS e de Cofins nas vendas realizadas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

ESPONTANEIDADE. DCTF RETIFICADORA.

Declaração retificadora apresentada após o início da ação fiscal não tem o caráter de denúncia espontânea e não exime o contribuinte de sofrer autuação, compreendendo principal, multa de ofício e juros de mora.

DÉBITOS NÃO PAGOS E NEM DECLARADOS. LANÇAMENTO. OBRIGATORIEDADE.

Comprovado pela Fiscalização a existência de débitos não declarados e nem extinto por qualquer modalidade, deve o mesmo ser objeto de lançamento de ofício.

DÉBITOS PAGOS ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. EXCLUSÃO.

Comprovado que o contribuinte, antes da lavratura do auto de infração, efetuou o pagamento do débito com os acréscimos legais devidos (juros de

mora e multa de mora ou de ofício), ainda que não declarados em DCTF, não deve prosperar o lançamento de ofício.  
Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes. Designado o Conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor. Presente ao julgamento o Dr. Bruno Giembinsky Curvello, OAB/RJ 130013.

(assinado digitalmente)

**WALBER JOSÉ DA SILVA**

Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

**GILENO GURJÃO BARRETO**

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto

## **Relatório**

Trata-se de auto de Infração, de fls. 28 a 30 e 220 a 226, que exigiu a quantia de R\$ 140.486.778,86 (cento e quarenta milhões quatrocentos e oitenta e seis mil setecentos e setenta e oito reais e oitenta e seis centavos) relativa à diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado / pago de COFINS, referente ao período de dezembro de 2002 a dezembro de 2003, já incluídos o principal e juros de mora, calculados até 28/02/2005.

Tal lançamento se baseou, em síntese, no fato da contribuinte deixar de incluir em sua base de cálculo, outras receitas além de seu faturamento, indo de encontro com a Lei nº 9.718/98, art. 3º. Tais débitos estão declarados com suspensão de exigibilidade, com amparo na liminar em Mandado de Segurança nº 2000.02.01.043960-9.

Além disso, tais receitas – financeiras e de variações monetárias e cambiais – foram indevidamente ajustadas, contrariando a legislação pertinente, pois não foram computadas no cálculo das contribuições para a COFINS. Intimada a esclarecer a forma de determinações das variações cambiais, a empresa informou que optou pelo regime de competência, amparada pela Medida Provisória 2.158-35 de 2001, mas a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte, em verdade, não optou por nenhum dos regimes (caixa ou competência), ajustando indevidamente tais contas.

Por fim, o Auto de Infração, que restou lavrado com base nos lançamentos contábeis da contribuinte, não admitiu, para efeito de determinação do valor lançado, as DCTF apresentadas após o início do procedimento fiscal, tendo em vista a exclusão da espontaneidade destes atos, conforme o art. 7º, § 1º, do Decreto 70.235/72.

A contribuinte, notificada em 11/03/2005, apresentou sua impugnação, de fls. 312 a 351 e anexos de fls. 352 a 577, em 12/04/2005, alegando, resumidamente, que parte da COFINS exigida é relativa a vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, que gozam de isenção, concedida na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2348-9, além de questionar a procedência dos saldos utilizados pela autoridade autuante em seus cálculos e reclamar pela aceitação das DCTF apresentadas após o início do procedimento fiscal, uma vez que a desconsideração das mesmas implicaria em duplicidade na exigência destes valores.

Outros aspectos questionados pela contribuinte dizem respeito à questão das variações cambiais, consideradas dentro da normalidade, além de pleitear pela possibilidade das exclusões previstas na Lei 9.718/98, quais sejam: amortização da variação cambial especial CVM 294 – títulos resgatados, variação cambial deliberação CVM 404/01 – títulos resgatados, market to market opções – estorno de provisão e Fator Moderador – recuperação de despesas.

O Acórdão nº 9.252, da 5ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro (RJ), datado de 07 de julho de 2005, decidiu, por unanimidade de votos, por indeferir tal pleito, julgando procedente o lançamento, com a ementa transcrita logo abaixo:

*Assunto: Processo administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2003*

*Ementa: APURAÇÃO FISCAL – NULIDADE – Não há que se falar em nulidade quando o lançamento é efetuado com base em valores registrados na contabilidade da empresa.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2003*

*Ementa: COFINS – VALORES DECLARADOS EM DCTF – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Apenas os débitos declarados pelo contribuinte em DCTF apresentada antes do início da ação fiscal gozam do atributo da espontaneidade e dispensam o lançamento de ofício.*

*COFINS – BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo da COFINS, para as pessoas jurídicas de direito privado, é o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas as exclusões expressamente previstas em lei.*

*REGIME DE COMPETÊNCIA – Para fins de composição da base de cálculo da COFINS, adota-se, regra geral, o regime de competência, vale dizer, as receitas são oferecidas à tributação na medida em que são auferidas, não importando a época de seu efetivo recebimento.*

*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.*

*Lançamento Procedente.*

Tal acórdão considerou procedente o lançamento atacado, alegando que o entendimento da Receita Federal é no sentido de tributar as receitas provenientes de vendas para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, conforme solução de consulta da SRRF 7ª RF/DISIT, e por não haver previsão expressa nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, além de mencionar que a ADIN citada pela recorrente foi julgada sem a análise de mérito, por perda de objeto.

Entendeu também que não merece prosperar a desconsideração das DCTF's retificadas após o início do procedimento fiscal, sob o entendimento de que as mesmas não gozaram de espontaneidade, ou seja, por não se caracterizar a declaração de compensação na data em que foi protocolizada como instrumento de confissão de dívida, e por estas se referirem a pagamentos já considerados pela fiscalização, valores estes sob condição suspensiva em virtude da liminar na ADIN 2348-9, ou em virtude do Mandado de Segurança supracitado.

O acórdão da DRJ considerou ainda inválidos os ajustes feitos pela contribuinte em suas variações monetárias e cambiais, pois a mesma reduziu os valores negativos dos positivos em sua base, enquanto que o entendimento da autoridade fiscal é de considerar de forma integral o valor da variação ativa em sua base de cálculo, caracterizando como irregular a atitude da contribuinte. Já em relação às exclusões pleiteadas pela contribuinte, o acórdão não as considerou válidas para fins de base de cálculo da COFINS.

Ao tomar conhecimento do acórdão mencionado acima na data de 14/12/2005, a contribuinte COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL, impetrou o presente recurso voluntário, de fls. 628 a 681, em 10/01/2006, enfatizando que este crédito tributário está com a exigibilidade suspensa por força de medida liminar concedida nos autos do processo nº 2000.02.043690-9 da 28ª Vara Federal, que aguarda julgamento da apelação, e expondo resumidamente os argumentos mencionados:

a) O Decreto-Lei 288/67 instituiu que as vendas de mercadorias à Zona Franca de Manaus são equiparadas judicialmente a exportação de mercadorias. Aduz que, corroborando tal posicionamento, é o entendimento sustentado pelo art. 40 do ADCT, e mantido pela MP 2.037-25 de 2001, transcrita em sua peça, juntamente com jurisprudência especializada.

b) Ao ser indagada sobre o procedimento adotado em sua apuração, a requerente juntou documentação e explicações do procedimento utilizado e dos ajustes realizados, mas ainda assim a autuante se valeu unicamente dos saldos contábeis daquelas contas, ferindo assim o princípio da legalidade, pois considera que a autoridade deve não apenas presumir a ocorrência de fatos que levem à exigência do tributo, mas também prová-los.

c) As DCTF's retificadas após o início do procedimento fiscal devem ser excluídas do lançamento, sob risco de duplicidade na exigência destes valores já pagos pela mesma, citando jurisprudência do STJ, para reforçar sua teoria.

d) Defendeu a inconsistência do lançamento, pelo fato de que em alguns meses as bases adotadas pelo mesmo serem diferentes, ocorrendo inconsistências no entendimento da própria autoridade autuante.

e) Defendeu a utilização do regime de competência em seus cálculos de PIS e COFINS.

f) Considera que houve equívoco por parte da fiscalização, uma vez que a mesma incluiu na base de cálculo o somatório das contas de variação cambial passiva, quando credor, na presunção de que todo ele corresponderia a receitas tributáveis, amparando-se no art. 9º da Lei nº 9.718/98.

g) Considera também equivocada a atitude da fiscalização de não considerar em seus cálculos receitas não tributáveis pela COFINS, conforme a própria Lei nº 9.718/98, caracterizando-se como exclusões da base de cálculo efetuada pela contribuinte. São elas as contas: Amortização da Variação Cambial Especial CVM 294 – Títulos Resgatados, Variação Cambial Deliberação CVM 404/01 – Títulos Resgatados, Marked to Market Opções – estorno de provisão e Fator Moderador – Recuperação de Despesas.

h) Questiona o fato da fiscalização não admitir o procedimento contábil adotado em relação às contas “33010101”, “33010102”, “33010210” e “33010220”, presentes dentro do grupo de receitas financeiras, cuja contabilização consiste em adicionar o valor correspondente à diminuição do próprio ativo em virtude de desvalorização ocorrida em aplicação financeira e excluir o valor correspondente à recuperação desta perda quando ocorre uma valorização posterior.

i) A contribuinte questiona quanto à conta de “indenização perdas e danos”, referente a valores recebidos a título de compensação financeira em decorrência de divergência, após pesagem, na quantidade de mercadorias por ela adquiridas e as efetivamente entregues. Assim, quando positivo o ajuste da conta (percebe-se que as mercadorias recebidas estão a menor que o efetivamente pactuado), a contribuinte recebe a diferença em dinheiro, reconhecendo tal valor como receita e oferecendo-o à tributação para a COFINS. Por outro lado, quando a diferença é a menor (após a pesagem, verifica-se que a mercadoria recebida é menor que a contratada), a diferença negativa é estornada e, desta forma, o lançamento contábil é feito a débito desta conta e ajusta-se tal valor na apuração da COFINS. Esta segunda parte do procedimento – na hipótese de estorno de lançamentos a maior – não fora aceita pelo Fisco.

j) Por fim, alega a contribuinte que a compensação dos saldos negativos com os positivos é feita dentro do próprio mês, procedimento este acatado pela fiscalização. Porém, nos meses em que a diminuição no valor de ativos é superior ao somatório das demais receitas tributadas, o resultado líquido negativo é compensado nos meses posteriores, fato este ocorrido em dezembro de 2002, março e abril de 2003, sendo reprovado pela fiscalização.

Diante de todos estes argumentos, pede, por fim, a recorrente, pela anulação do auto de infração guereado, ou, alternativamente, que tenha sua base de cálculo retificada.

Em assentada de 04.06.08, a antiga 1ª Câmara do Segundo Conselho, resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para i) comprovar documentalmente se tais vendas foram efetivamente realizadas para Zona Franca de Manaus; e ii) da mesma forma, comprovar as alegações quanto à quitação da COFINS mediante compensação no valor de R\$ 12.942.160,42, relativamente a junho de 2003, e da COFINS paga em 30/11/2004, com os devidos acréscimos moratórios, no valor de R\$ 12.943.160,42, relativamente a junho de 2003, e da COFINS paga em 30.11.2004, com os devidos acréscimos moratórios, no valor de R\$ 112.166,92.

Tendo os autos retornado para prosseguimento do julgamento com diligência atendida nos seguintes termos:



*“Quanto à comprovação documental de que as vendas foram efetivamente realizadas para a Zona Franca de Manaus, a Fiscalização respondeu positivamente às fls. 837/838.*

*Quanto à alocação do pagamento de 30/11/2004, a DICAT desta Especializada confirmou a quitação às fls. 842/843 do valor de R\$ 112.166,93, relativamente à parcela da COFINS devida no mês de outubro de 2003.*

*Quanto à quitação por compensação do valor de R\$ 12.943.160,42 da Cofins do PA 06/2003 por compensação, verificamos às fls. 844/847 que a quitação se efetivou, mas em razão de parcelamento e não de compensação, através do processo nº 10768.004377/2007-02”.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O recurso é tempestivo e em razão disso passo a apreciá-lo.

Trata-se de auto de infração referente às apurações da COFINS referentes ao período de dezembro de 2002 a dezembro de 2003, quando a referida contribuição ainda estava sob a égide da Lei 9.718/1998.

Para fins de melhor evidenciação acerca da controvérsia discutida nos autos, dividirei a análise em cinco tópicos: (i) tributação sobre diversas receitas: receitas financeiras – inclusive variações cambiais –, ; (ii) exclusões na base de cálculo da COFINS promovidas pela contribuinte; (iii) contabilização de valores referentes a indenizações e compensações sobre compra de materiais; (iv) vendas efetuadas para estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus; e (v) consideração das DCTF’s retificadas após o início do procedimentos fiscal, a fim de afastar o lançamento de ofício.

Quanto ao primeiro tópico, discutem-se nos autos eventuais valores não tributados pela contribuinte, em especial referentes a receitas financeiras e variações cambiais. Tendo em vista que, nos termos do art. 9º da Lei 9.718/1998 as variações cambiais, para fins fiscais, são consideradas como receitas financeiras e com base na declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, do mesmo diploma legal, proclamado pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), uma vez que as receitas financeiras estão dentro do conceito de “Outras Receitas”, fora do alcance da tributação da COFINS regida pela Lei 9.718/98, a discussão acerca da forma de tributação sobre tais valores torna-se estéril. Assim, nesse ponto, não deve subsistir a autuação fiscal.

Sobre a questão, confira-se ainda os Acórdão CSRF 02/02-768, de 03/07/2007 e o do Acórdão do 1º CC 103-22978, de 25/04/2007. Transcrevo abaixo a ementa do segundo:

*COFINS. BASE DE CÁLCULO AMPLIADA SEGUNDO O ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. O STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo do PIS e 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. Matéria já sumulada nesse CARF.*

*Ad argumentandum tantum*, se vencido neste ponto, entendo que, uma vez que a contribuinte optou pela tributação das variações cambiais pelo regime de competência, conforme faculdade prescrita no art. 30, § 1º, da MP 2.158-35/2001, correta a tributação pelo saldo da variação mensal das referidas contas, após os devidos confrontos dos lançamentos credores e devedores (oscilações cambiais) ocorridas em cada período de apuração. Portanto, ainda que se entenda pela inaplicabilidade do julgado do STF acima – que define o conceito de faturamento a que alude a Lei 9.718/1998 –, entendo que, sobre as receitas de variações cambiais tributadas pelo regime contábil de competência, possam ser oferecidos à tributação apenas o movimento mensal das contas.

Isso porque, a autoridade fiscal não levou em consideração o movimento mensal das referidas contas, não admitindo que nas referidas contas – que refletem movimentação financeira, sujeita a lançamentos e a estornos – possam ocorrer lançamentos negativos. Tal posicionamento, se adotado, seria assumir que não existam variações nem oscilações no mercado financeiro. Ora, e admitir que os lançamentos negativos em contas de aplicações financeiras devam ter o mesmo tratamento de uma despesa financeira, é ignorar as oscilações e a volatilidade que este mercado, por definição.

Com efeito, a análise deve ser realizada levando-se em consideração a natureza contábil das operações em discussão. Deste modo, urge-se lembrar os conceitos contábeis de receita, dos quais trago dois à baila:

Hendriksen & Van Breda (1999) fazem uma análise acerca da definição contábil de receitas trazida pelo FASB, consagrando o entendimento de que receita deve ser entendida como uma figura contábil que: (i) gera aumento do patrimônio dos acionistas – no entanto, nem todo aumento no patrimônio é receita, v.g., as doações de imóveis –, (ii) receita é a expressão dos bens e serviços que subsumem em produto da empresa; e (iii) receita não se confunde com fluxo de caixa, o que seria uma idéia-chave que se relaciona diretamente com a teoria do consumo em economia.

Iudicibus (op. cit, p. 154) traz outra definição sobre receitas:

*Receita é o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio caracterizado pela despesa.*

Desta forma, as receitas financeiras, por sua vez, variam em função da remuneração das quotas, fundos, títulos a que estão vinculadas, que, por sua vez, são avaliados segundo as condições e regras do mercado a que estão inseridos. O lançamento contábil das receitas financeiras é apenas o reflexo dessas variações.

Admitir-se que toda e qualquer variação negativa (lançamentos a débito) nas contas de receita financeira é despesa financeira, seria incorrer, fatalmente, em desobediência dos princípios contábeis que fundamentam a escrituração comercial, por sua vez base da escrita fiscal, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei 1.598/1977 e, ainda, do próprio art. 3º da Lei 9.718/1998.

Hipoteticamente, admitamos que uma aplicação financeira fora realizada pelo valor de R\$ 100,00. Após o primeiro mês, houve valorização de 10%, representando no

lançamento contábil de R\$ 10,00 em conta de receita financeira, e que, considerando-se o princípio contábil da competência, estaria sujeita à tributação pela COFINS (admitindo como correto e válido o conceito de faturamento exposto no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998).

No segundo mês, por razões de mercado, o mesmo título sofre desvalorização de 5%, gerando um lançamento de R\$ 5,50, a débito da conta de aplicações financeiras (e não, despesa financeira). Agora suponhamos que, neste mesmo segundo mês, a mesma pessoa jurídica realiza outra aplicação financeira, em título diverso, no valor de R\$ 100,00 que se valorizou em 12%, gerando R\$ 12,00 a título de receita financeira.

Ora, o que o Fisco pretende é que os R\$ 12,00 sejam tributados pela COFINS no segundo mês, e não o real resultado financeiro (receita financeira) auferido pela pessoa jurídica naquele mês, e apurados segundo os princípios contábeis da competência, de R\$ 6,50. A hipótese pretendida pelo Fisco não me parece razoável, pois foge de qualquer fundamentação contábil e/ou legal para o reconhecimento das receitas.

Desta forma, uma vez que a autoridade fiscal lançadora não demonstrou em nenhum momento terem ocorrido incorreções quanto aos lançamentos realizados na escrituração da entidade, não entendo que a glosa fiscal deva ser mantida. Assim, voto pelo provimento do recurso neste quesito.

Com relação ao segundo tópico, que se refere às exclusões feitas pela contribuinte nas apurações da COFINS (contas 33010101 – Aplic. Financ. Investidor, 33010210 – Swap, juros, 33010220 – Outros rendimentos financeiros; e 33010229 – Market to Market Opções), tenho que o acórdão da DRJ os indeferiu porquanto considerou a abrangência do conceito de faturamento e receita a que alude o art. 3º da Lei 9.718/1998. Assim, repetindo o argumentado no tópico anterior, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade retromencionada, neste quesito também não merece prosperar o indeferimento promovido pelo acórdão recorrido. Assim, neste particular, diante da argumentação exposta pelo acórdão *a quo*, merece provimento o recurso.

Contudo, se vencido neste ponto, entendo que nem assim merecem guarida as alegações do acórdão guerreado, haja vista que entendo possam ser consideradas na apuração das receitas a serem tributadas pela COFINS o movimento mensal das contas, levando-se em conta o confronto entre os lançamentos credores e devedores sofridos nas contas de receitas acima discorridas.

No que se refere ao terceiro ponto, cumpre analisar a operação, sob o ponto de vista contábil:

Segundo o argumentado pela recorrente em suas razões de recurso, e não refutado em nenhum momento ao longo dos autos pelo Fisco, a conta “33030104 – Indenização Perdas Danos Prod. Materiais” refere-se a conta de ajuste de valores recebidos ou pagos pela contribuinte nas hipóteses de divergências na compra de materiais entre os valores pactuados em contrato e os efetivamente recebidos, após pesagem. Assim, se se verifica que o valor recebido, após pesagem, é inferior ao valor contratado e pago, a entidade recebe uma “indenização” pela diferença, que é contabilizada com receita na referida conta, que é oferecida à tributação. Por outro lado, se se verifica que o valor recebido é maior que o contratado, a contribuinte paga ao seu fornecedor a diferença, e registra o lançamento a débito da referida conta.

O Fisco aceita a tributação quando do reconhecimento do lançamento credor na referida conta (primeira situação), porém não aceitou a dedução na base de cálculo dos



valores devedores, nas hipóteses dos pagamentos promovidos pela contribuinte (segunda situação).

Entendo que não merece prosperar o auto também neste particular. A uma, porque a operação acima discorrida é eminentemente patrimonial, sendo um ajuste de estoque ou custo contra conta de disponibilidades.

A duas, porque, mesmo que se admita que a conta transite em resultado, entendo se tratar de conta de custo – ainda que possua lançamentos credores, nas hipóteses de recebimentos de “indenizações” pelas diferenças na pesagem das compras de materiais -, que, por sua vez, não são tributáveis pela COFINS, seja pela inconstitucionalidade do alargamento do conceito de receita trazida pela Lei 9.718/1998, seja por não se constituir, em verdade, de receita nem faturamento, sob o ponto de vista contábil, mas de ajuste de estoque ou de custeio.

O quarto quesito refere-se às vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus. A discussão gira em torno da possibilidade ou não de exclusão das referidas vendas na base de cálculo da COFINS, uma vez que: (i) segundo o Decreto-Lei 288/67, as vendas de mercadorias à Zona Franca de Manaus são equiparadas juridicamente a exportação de mercadorias; (ii) tal entendimento fora recepcionado pela CF/88, mediante o art. 40 do ADCT; (iii) o art. 14, II, da MP 2.037-25/2000 isentou da COFINS as exportações, mas, no seu § 2º, I, do mesmo artigo expressamente excepcionou desta isenção as vendas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (iv) posteriormente, por meio da ADIN nº 2.348-9, o STF deferiu medida cautelar com eficácia *ex nunc*, publicada em 18/12/2000 suspendendo a expressão “Zona Franca de Manaus”; e (v) a 7ª SRRF, por meio de solução de consulta, lançou interpretação segundo a qual, a suspensão da expressão “Zona Franca de Manaus” apenas alcançaria as vendas das hipóteses do art. 14, IV, VI, VIII e IX da MP 2.037-25/2000.

Também aqui mereceria provimento o recurso. A uma porque a interpretação da 7ª SRRF extrapolou a real exegese do art. 14 da MP 2.037-25/2000, que não previu quais produtos estaria sob isenção, senão todas as exportações de mercadorias para o exterior. A duas porque, à época do auto de infração – no período de 12/2002 a 12/2003, já estava em vigor a MP 2.158-35/2001, que já suprimiu em seu bojo a expressão “Zona Franca de Manaus” do art. 14, § 2º, I. Logo, não pode o fiscal querer aplicar restrições onde a lei não o fez.

Também esta é a interpretação desta Câmara, como demonstra o Acórdão 201-79406, da lavratura da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas, que restou assim ementado:

*“COFINS. VENDAS EFETUADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO.*

*Período de apuração: 01/05/1998 a 30/11/1998, 01/01/1999 a 31/07/1999, 01/02/2000 a 31/05/2000, 01/02/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 30/11/2002, 01/03/2003 a 31/05/2003.*

*Equiparação, para fins fiscais, das vendas a Zona Franca de Manaus às exportações.*

*Limitação temporal.*

*Recurso provido em parte.”*

Do voto condutor, destaco o seguinte trecho, que bem elucida o histórico acerca da questão:

*Inicialmente, cabe identificar a legislação de regência aplicável ao caso, tendo em vista as diversas alterações perpetradas no período de 1998 a 2003.*

*No que se refere à Cofins, em relação às receitas de exportação, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu em seu art. 7º:*

*“Art. 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”*

*O Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, restringiu o tratamento de isenção para as empresas estabelecidas nas localidades que menciona, assim dispendo:*

*“Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:*

*(...)*

*Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:*

- a) à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;*
- b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;*

*(...).”*

*(Grifou-se)”*

*Posteriormente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, modificou a normatização da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não fazendo qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas. Daí a necessidade de edição de novo dispositivo legal tratando das isenções das referidas contribuições.*

*No sentido de solucionar tal falha foi incluído na Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e reedições, até a Medida Provisória nº 2.034-24, de 23 de novembro de 2000, o art. 14, caput e parágrafos, adiante transcritos, redefinindo as regras de desoneração das contribuições em tela nas hipóteses especificadas e revogando expressamente todos os dispositivos legais relativos à exclusão de base de cálculo e isenção, existentes até o dia 30 de junho de 1999:*

*“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:*

*(...)*

*II - da exportação de mercadorias para o exterior;*

*(...)*

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

(...)”. (destaquei)

“Em virtude da patente afronta ao Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, bem como às determinações constitucionais que garantem tratamento beneficiado à Zona Franca de Manaus, o governador do Amazonas, Amazonino Mendes, impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.348-9 (DOU de 18/12/2000) –, requerendo a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24/00. Ocorre que a esta decisão foi conferido, expressamente, efeito ex nunc.

Posteriormente à decisão do STF, editou-se a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a qual suprimiu a expressão “na Zona Franca de Manaus” do inciso I do § 2º do art. 14, acima citado, que vinha constando em suas edições anteriores.

Por aplicação ao caso em questão dos dispositivos legais acima transcritos, infere-se, de plano, que não é possível a este tribunal administrativo analisar a constitucionalidade dos dispositivos que, expressamente, impediam a aplicação, por analogia, do benefício fiscal da isenção tributária. Inclusive em razão de os eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal terem determinado, expressamente, a impossibilidade de aplicação retroativa erga omnes dos benefícios tributários à Zona Franca de Manaus. Neste particular, não importa a opinião pessoal desta julgadora, por impossibilidade de apreciação.

Ainda de acordo com este raciocínio, entendo que, a partir de dezembro de 2000, deve-se reconhecer a existência do benefício pretendido, sendo indiscutível a equiparação das remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus à exportação.”

Porém, verifico que as alegações da recorrente não foram acompanhados de qualquer meio de prova no sentido de que as alegadas vendas contabilizadas realmente referiram-se foram destinadas ZFM.

Isso posto, anteriormente votava no sentido de negar provimento ao recurso quanto a esse tocante. Outrossim, pelo resultado da diligência, de fls. 848, entendo que restou comprovado pela fiscalização que as vendas foram efetivadas para a ZFM, motivo pelo qual também dou provimento ao recurso nesse sentido.

Por fim, o último ponto reside quanto à aceitação das DCTF's retificadoras após iniciados os procedimentos fiscais, a fim de afastar o lançamento de ofício, valendo-se do benefício da espontaneidade.

Com relação a esta questão, entendo que a retificação das DCTF's depois de iniciados os procedimentos de fiscalização de fato afastam a hipótese da espontaneidade e ensejam o lançamento de ofício neste quesito.

No mesmo sentido, esta Câmara assim decidiu, nos Acórdãos 301-31835, 204-01344 e 203-10971. A título de ilustração, transcrevo a ementa deste último:

*PIS. ESPONTANEIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DCTF RETIFICADORA. O início do procedimento fiscal afasta a espontaneidade do contribuinte e a apresentação posterior de DCTF retificadora não impede o lançamento de ofício.*

Todavia, no caso em específico, verifica-se que o início dos procedimentos de fiscalização deu-se em 16 de maio de 2003 (fl. 01). As retificações das DCTF's deram-se em: a) PA 2º Trimestre de 2002: 15/09/2004 (fl. 394); b) PA 1º Trimestre de 2003: 15/09/2004 (fl. 398); c) PA 2º Trimestre de 2003: 15/03/2005 (fl. 406); e d) PA 4º Trimestre de 2003: 14/05/2004 (fl. 412). O auto de infração foi lavrado em 10 de março de 2005 (fl. 220).

Desta forma, todas as retificações deram-se após o início dos procedimentos fiscais, sendo que a retificação da DCTF do 2º Trimestre de 2003 deu-se inclusive após a lavratura do auto de infração. Também é necessário analisar que o auto de infração compreende períodos de apuração em que a companhia já se encontrava sob procedimentos de fiscalização. E também não se há de exigir que a entidade não possa incorrer em erros de fato e, com isso, não poder retificar suas DCTF's, apenas sob o argumento de que os procedimentos de fiscalização já estavam sendo realizados. Diante desse arrazoado, dentro do princípio da razoabilidade, entendo que apenas com relação à DCTF do 2º Trimestre de 2003, retificada após a lavratura do auto de infração, é que deva ser mantido o lançamento de ofício devido à descaracterização de espontaneidade.

Todavia, é preciso balizar o lançamento de ofício apenas para com relação a eventual saldo divergente entre os valores informados em DCTF e as bases de cálculo apuradas, a fim de apenas subsistir lançamento de ofício quanto à efetiva e eventual diferença resultante de falta de recolhimento e/ou divergência de COFINS do 2º Trimestre de 2003 com relação à base de cálculo ajustada nos termos do presente voto. Nesse sentido também, a diligência de fls. 848 demonstrou que houve a liquidação dos valores, ressaltando que o valor de R\$ 12.943.160,42 (06/2003) não fora liquidado por compensação, mas por parcelamento.

Diante de todas estas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO

## Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, redator designado.

Como relatado, a Fiscalização constatou que a empresa autuada deixou de incluir na base de cálculo da Cofins, além de parcelas da venda de mercadorias e serviços, receitas incluídas na base de cálculo da exação pela Lei nº 9.718/98. As diferenças foram

apuradas em confronto com os valores declarados em DCTF e/ou pagos em cada período de apuração objeto da autuação.

No curso da Fiscalização a empresa autuada efetuou retificação de DCTF e pagamento de diferença de Cofins.

O lançamento foi efetuado com a exigibilidade suspensa, por força de decisão judicial.

A empresa autuada contesta a inclusão de outras receitas na base de cálculo da Cofins e solicita a aplicação imediata da decisão judicial transitada em julgado no dia 18/06/2007, proferida do mandado de segurança nº 2000.02.01.043960-9. Neste parte alega, ainda, que a Fiscalização não logrou provar a infração fiscal, posto que utilizou unicamente dados constantes da contabilidade da recorrente, sem fazer maiores investigações.

Pelas razões consignadas no relatório, a empresa recorrente defende que sobre as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus não incide a Cofins.

Em relação aos créditos tributários dos períodos de apuração de 10/2003 e 06/2003, a empresa afirma que o primeiro foi pago no dia 30/11/2004 e o segundo extinto por compensação protocolada no dia 15/07/2003.

Por último, alega a improcedência do lançamento dos débitos lançados que foram declarados em DCTF retificadoras, estas apresentadas no curso da Fiscalização ou após a lavratura do auto de infração.

Com relação às outras receitas incluídas na base de cálculo da Cofins pelo § 1º do art. 3º da lei nº 9.718/98, a recorrente obteve êxito no mandado de segurança impetrado, não restando à administração outra alternativa senão cumprir a determinação judicial e excluir da base de cálculo da Cofins lançada as referidas receitas.

Além disto, no dia 09/11/2005, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.480 e 358.273 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou, incidentalmente e por maioria, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256/2009), em seu art. 62, Parágrafo Único, inciso I<sup>1</sup>, autoriza expressamente a este Colegiado afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto “*que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal*”.

A base de cálculo da Cofins passa a ser, portanto, a prevista na Lei Complementar nº 70/91, ou seja, a receita da venda de mercadorias e serviços, excluído das vendas canceladas, das vendas para o exterior, dos descontos incondicionais e do IPI.

Quanto a existência ou não de isenção da Cofins nas vendas para a Zona Franca de Manaus, cumpre destacar que não apreciarei os argumentos da recorrente relativos aos efeitos da ADIN nº 2348-9 porque à época da ocorrência dos fatos gerados (01/12/2002 a 31/12/2003), objeto do lançamento, não mais existia, no art. 14, § 2º, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a expressão “Zona Franca de Manaus” e, como tal expressão foi suprimida do texto legal antes de apreciação da Medida Provisória nº 2.037-34/200 pelo

<sup>1</sup> **Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**Parágrafo único.** O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

**I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;**



Congresso Nacional, nenhum efeito legal produziu (art. 62 da CF, antes da alteração da EC nº 32/2001), tanto é que o STF não julgou o mérito da ADIN por falta de objeto.

Continuando a análise da existência, ou não, de isenção ou de imunidade nas vendas para a Zona Franca de Manaus não vejo reparos a fazer na decisão recorrida. Claramente as disposições do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 não alcança as isenções de tributos ou contribuições instituídas posteriormente à sua edição e nem às isenções de tributos e contribuições existentes à época de sua edição mas concedidas posteriormente, como se pode constatar com a leitura do mesmo:

*Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.*

A Cofins é uma contribuição instituída posteriormente à edição do Decreto-Lei nº 288/67 e a ela não se aplica eventual isenção prevista no mesmo, por expressa determinação contida no inciso II, do art. 117, do CTN.

Resta, agora, apurar se na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores existia reconhecendo como isenta da Cofins a receita de venda de mercadorias para empresa situada na Zona Franca de Manaus.

Que seja do conhecimento deste Conselheiro relator, não existe nenhum dispositivo legal concedendo isenção de Cofins nas vendas realizadas a empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Tanto essas operações eram tributadas com alíquotas maior do que zero que a Lei nº 10.996/04 reduziu a tributação para alíquota zero a partir de sua edição<sup>2</sup>. O fato de ter sido excluído da MP nº 2.037-25/2000 a expressão “Zona Franca de Manaus” não incluiu as operações de vendas para a ZFM como isentas, posto que operação de exportação para o exterior não o são: são operações no mercado interno.

Ademais, as isenções tributárias devem constar expressamente da legislação e sua interpretação é literal. Interpretação por vias oblíquas ou indiretas, perfeitamente admitidas em direito, não podem resultar em desoneração tributária, a teor dos arts. nº 97, inciso II, e nº 111, inciso II, ambos do CTN.

Por fim, no regulamento da Cofins (Decreto nº 4.524/02, art. 45, § 2º, inciso I), de aplicação obrigatória pelo CARF, consta expressamente que as vendas de mercadorias para empresas situadas em áreas de livre comércio, a exemplo da Zona Franca de Manaus, são tributadas pelo PIS e pela Cofins.

Portanto, procedente o lançamento nesta parte, devendo o débito lançado ser exigido integralmente com o trânsito em julgado da decisão administrativa deste processo, haja vista que a decisão judicial que suspendia parte do débito já transitou em julgado em desfavor da recorrente (aumento da alíquota).

Quanto aos efeitos da entrega de declaração, incluindo a DCTF, após o início do procedimento fiscal, o CARF firmou entendimento de que a mesma não produz nenhum efeito sobre o lançamento de ofício, nos termos a Súmula CARF nº 33, abaixo reproduzida:

**Súmula CARF nº 33** - *A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

<sup>2</sup> “Ademais, a publicação da Lei nº 10.996, de 2004, com o referido artigo 2º corrobora a argumentação até aqui elaborada, pois se já existisse isenção anteriormente não teria sentido a edição da norma prevendo alíquota zero”

No caso sob exame, a empresa autuada apresentou DCTF retificadoras no curso da Fiscalização e, também, após a ciência do auto de infração.

Com relação à DCTF retificadora apresentada após a ciência do lançamento, ao contrário do defendido pelo Ilustre Conselho relator, a mesma não pode substituir o lançamento de ofício já efetuado e, conseqüentemente, dispensar a multa de ofício. O lançamento feito de ofício e regularmente notificado ao sujeito passivo somente pode ser modificado nas hipóteses previstas no art. 145 do CTN, que não contempla a apresentação de DCTF retificadora.

Com relação às DCTF retificadoras relativas a fatos geradores ocorridos no curso da Fiscalização, também não há previsão legal para a produção de efeitos, enquadrando-se perfeitamente na Súmula CARF nº 33, acima reproduzida.

Portanto, legítimo o lançamento das diferenças de Cofins apuradas no confronto entre os valores pagos e/ou declarados e os valores apurados pela Fiscalização.

Quanto ao débito de R\$ 112.166,93, relativo ao PA 10/2003, ficou comprovado o seu recolhimento no dia 30/11/2004, com os acréscimos moratórios. Neste dia, a empresa estava sob ação fiscal e, como o lançamento foi efetuado com a exigibilidade suspensa, o débito poderia ser pago com multa de mora..

Portanto, o valor pago pela recorrente deve ser considerado na apuração da diferença a ser exigida. Como não o foi, deve o valor do principal do dito pagamento ser excluído do valor lançado.

Quanto ao débito do PA 06/2003, ficou comprovado na diligência (fls. 848) que, ao contrário do defendido pela recorrente, o mesmo não foi extinto por compensação realizada antes do início da Fiscalização. No entanto, o referido débito foi incluído em parcelamento e extinto no mesmo, em data posterior à lavratura do Auto de Infração (Processo nº 10768.004377/2007-02), sendo legítimo o seu lançamento, posto que o débito não estava extinto por compensação quando da lavratura do Auto de Infração.

Esclareça-se que o valor pago/compensado no processo de parcelamento deve ser alocado ao referido débito do PA 06/2003 antes da ciência deste Acórdão e cobrança dos débitos remanescentes deste processo.

Portanto, procedente o lançamento nesta parte.

Em resumo e salvo algum erro material, os valores mantidos e os valores exonerados pelo Colegiado são os abaixo demonstrados.

Período de Apuração	Cofins Lançada R\$	Cofins Mantida R\$	Cofins Exonerada R\$
Dezembro de 2002	6.215.527,48	178.301,76	6.037.225,72
Janeiro de 2003	3.001.283,58	167.036,41	2.834.247,17
Fevereiro de 2003	1.607.188,79	150.213,16	1.456.975,63
Março de 2003	14.702.452,47	69.824,81	14.632.627,66
Abril de 2003	32.920.101,06	76.570,38	32.843.530,68
Mai de 2003	2.995.687,34	74.282,48	2.921.404,86
Junho de 2003	19.451.342,63	12.980.308,25	6.471.034,38
Julho de 2003	6.254.325,51	123.741,23	6.130.584,28
Agosto de 2003	213.408,61	185.791,95	27.616,66
Setembro de 2003	2.988.408,18	151.999,67	2.836.408,51
Outubro de 2003	6.789.588,86	149.728,88	6.639.859,98
Novembro de 2003	7.460.320,30	178.106,30	7.282.214,00
Dezembro de 2003	6.107.031,21	149.934,55	5.957.096,66
<b>TOTAL</b>	<b>110.706.666,02</b>	<b>14.635.839,83</b>	<b>96.070.826,19</b>

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>3</sup>, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter o crédito no valor de R\$ 14.635.839,83 (quatorze milhões, seiscentos e trinta e cinco mil, oitocentos e trinta e nove reais e oitenta e três centavos) e exonerar o crédito no valor de R\$ 96.070.826,19 (noventa e seis milhões, setenta mil, oitocentos e vinte e seis reais e dezenove centavos).

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

<sup>3</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Processo nº 18471.000268/2005-83  
Acórdão n.º **3302-01.291**

**S3-C3T2**  
Fl. 901

---

CÓPIA