



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.720153/2008-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.768 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2023
Recorrente AMPLA ENERGIA E SERVICOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/08/2002 a 31/08/2002

PAGAMENTO A MAIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL NÃO VINCULADO À
EXPORTAÇÃO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELO REGIME DE
COMPETÊNCIA.

Tratando-se a COFINS de contribuição sujeita ao regime de apuração mensal,
para a determinação de sua base de cálculo será considerado o faturamento do
mês em análise, não se podendo efetuar exclusões e ajustes decorrentes de
variações cambiais negativas e/ou positivas. Não há essa previsão na
legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento
ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Relatora) e José Renato
Pereira de Deus, que votaram por dar provimento ao pleito relativo aos créditos decorrentes das
deduções de variação cambial. Não votaram os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Júnior e
Celso José Ferreira de Oliveira, pois já haviam sido computados os votos dos Conselheiros
Wagner Mota Momesso de Oliveira e João José Schini Norbiato. Designada a Conselheira
Denise Madalena Green para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato
Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Denise Madalena Green, João José Schini
Norbiato, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever o direito e fatos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório oriundo da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de pedidos de restituição/declarações de compensação PER/DCOMP, de crédito referente a valor que teria sido recolhido a maior ou indevidamente a título de COFINS, atinente ao período de apuração 08/2002, com débitos relativos a Cofins e ao PIS.

A DRF/Niterói exarou o Despacho Decisório de fl. 77/78, com base no Parecer SEORT nº 1812/08 em fls. 73/76, reconhecendo parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 411.677,38 e, em decorrência, homologar parcialmente as compensações declaradas. No Parecer SEORT consta consignado que:

- a) o contribuinte foi intimado a justificar as deduções da base de cálculo da COFINS nos valores correspondentes a “encargo emergencial”, “receita financeira”, “RGR” e “CCC”, relacionados na planilha apresentada. Juntou resposta às fls. 27/28;
- b) foram indevidas, por falta de previsão legal, as deduções a título de despesa de variação cambial, a parcela de Reserva Global de Reversão – RGR e Conta de Consumo de Combustíveis – CCC;
- c) foi indevida a dedução do Encargo Emergencial no período de 08/2002, haja vista que os valores supostamente recolhidos a maior, relativos a 03/2002 e 07/2002 deveriam ter sido objeto de Pedido de Restituição ou Compensação com a Cofins de 08/2002;
- d) Em função do exposto e com base na planilha apresentada pelo contribuinte, foi apurada a COFINS devida de R\$ 4.731.293,29 e um crédito no valor originário de R\$ 411.677,38.

Cientificada em 24/11/2008 (fl. 80/81), a Interessada apresentou, em 24/12/2008, a manifestação de inconformidade de fls. 82/113, na qual alega, em síntese, que

- a) com relação à dedução da RGR e CCC, a Requerente não se insurgirá contra os argumentos expostos no despacho decisório, pelo que ficam mantidos integralmente, os quais já foram recolhidos aos cofres públicos;
- b) nos meses de março a julho de 2002, a Requerente apurou uma base de cálculo da COFINS incidente sobre os "encargos emergenciais" no valor de R\$ 16.140.787,29;
- c) inicialmente, essa receita decorrente dos "encargos emergenciais", foi adicionada às demais receitas auferidas pela Requerente no período de março a julho de 2002, gerando uma base de cálculo global da COFINS (com a totalidade das receitas auferidas), sendo, portanto, efetivamente oferecida à tributação;
- d) num momento posterior, em atendimento à determinação da CBEE, a Requerente submeteu novamente a receita de R\$ 16.140.787,29, apurada no período de março a julho de 2002, à tributação pela COFINS, efetuando um segundo recolhimento da exação, porém, desta vez, mediante DARF específico vinculado as receitas decorrentes dos "encargos emergenciais";
- e) à evidência, houve um duplo recolhimento da COFINS sobre a base no valor de R\$ 16.140.787,29 (receitas dos "encargos emergenciais"), o que configura um pagamento a maior do tributo;
- f) após apuração e recolhimento da COFINS devida no mês de agosto de 2002, a Requerente, amparada pelo art. 66, da Lei nº 8.383/91, combinado com o art. 165, do CTN, efetuou o ajuste mediante a dedução de sua base de cálculo da parcela de R\$ 16.140.787,29 (receitas dos "encargos emergenciais"), a qual foi tributada em duplicidade pela COFINS;

- g) em razão disso, foi gerado crédito de COFINS passível de restituição no mês de agosto de 2002, cujo valor é exatamente o montante recolhido em duplicidade de COFINS nos meses de março a julho de 2002;
- h) a desconsideração do ajuste da base de cálculo no mês de agosto de 2002 para fins de restituição do valor pago a maior ocorreu por mero formalismo exacerbado, sendo certo que não se pode desconsiderar créditos legítimos e válidos apenas por não ter o contribuinte adotado estritamente os procedimentos instrumentais que se faziam necessários;
- i) a matéria já foi apreciada pelo Conselho de Contribuintes, oportunidade em que restou assentado o entendimento de que a simples ausência de PER/DCOMP não tem o condão de obstar o aproveitamento do crédito pelo contribuinte;
- j) no caso, a dedução implantada foi regularmente informada na escrituração contábil da Requerente, bem como o pagamento a maior também foi reportado nas DCTF's apresentadas;
- k) as deduções decorrentes de variações cambiais são plenamente válidas e legítimas, amparadas não só na legislação fiscal, como também nas normas contábeis vigentes;
- l) com a edição do art. 30, da MP 2.15835/01, a partir de 01.01.2000 as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, passaram a ser consideradas para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, quando da liquidação da operação;
- m) na hipótese de opção pelo regime de competência, o registro da variação cambial, individualizadamente por cada contrato, comporta compensação entre ganhos e perdas ocorridos entre o início da operação até a data de sua liquidação, pois, ao contrário, o que se estará tributando serão ganhos fictícios, ou seja, uma não receita, já que não há fato econômico que sustente o pagamento do tributo;
- n) a compensação/dedução utilizada pela Requerente é da própria essência da operação, eis que decorre da pura e simples aplicação do artigo 3º, § 2º, II da Lei nº. 9.718/98, art. 30, da MP 2.15835/01, e, art. 165, do CTN;
- o) neste sentido tem entendido o Conselho de Contribuintes;
- p) ainda que se entenda que as deduções seriam indevidas, há que se concluir que a conduta adotada pela Requerente não trouxe qualquer prejuízo ao fisco, pois as variações cambiais constituem receitas financeiras, as quais não estavam sujeitas à incidência da COFINS sob a égide da Lei nº. 9.718/98, pois em 15.08.2006, o Pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei nº. 9.718/98;
- q) em harmonia com a declaração de inconstitucionalidade do Eg. STF, também tem se manifestado o Conselho de Contribuintes;
- r) ainda que tal decisão tenha sido proferida em sede de recurso extraordinário (controle difuso), deve ser, inexoravelmente, acatada pelos Tribunais Administrativos, na medida em que, tendo sido proferida pela composição plenária daquele Sodalício, ela expressa o pronunciamento pacífico e definitivo da Corte Suprema em relação à matéria;
- s) requer a reforma do Despacho Decisório e a homologação das compensações efetuadas decorrentes das deduções do "encargo emergencial" tributado em duplicidade e das despesas financeiras de variação cambial, cancelando-se a cobrança da COFINS e do PIS. Requer, subsidiariamente, com amparo na declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, seja reconhecido o direito da Requerente de proceder à compensação de tributo pago a maior na forma do art. 66, da Lei nº. 8.383/91 e, no art. 165, do CTN, mediante ajuste de tais parcelas (deduções na base de cálculo da COFINS do mês de agosto de 2002), para, conseqüentemente, homologar as compensações efetuadas mediante os PER/DCOMP's.

A 5ª Turma da DRJ/RJ2, em 09 de fevereiro de 2012, mediante Acórdão nº 1339.753, decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2002 a 31/08/2002

COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Antes da instituição da declaração de compensação pela Medida Provisória 66, de 28/08/2002, somente se considera para fins de extinção da obrigação tributária a compensação efetuada mediante os lançamentos contábeis fiscais

próprios e informada em DCTF.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL.

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio deverão ser computadas na determinação da base de cálculo da COFINS, na condição de receitas financeiras, de acordo com a opção do contribuinte pelo regime de caixa ou de competência. Não há previsão legal para a redução das receitas provenientes da venda de mercadorias ou prestação de serviços mediante exclusão de valores correspondentes a resultados negativos em operações financeiras.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, no qual aduz, em apertada síntese: i) legitimidade dos créditos decorrentes das deduções do encargo emergencial tributado em duplicidade; ii) legitimidade das deduções de despesa decorrente de variação cambial; ii) de forma subsidiária, caso não seja reconhecida a possibilidade do cotejo da variação cambial positiva e negativa, seja entendido pela inconstitucionalidade da incidência das contribuições, nos termos da decisão do STF, sob o Tema 110.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia em três pilares argumentativos: i) créditos decorrentes de deduções do encargo emergencial tributado em duplicidade; ii) créditos decorrentes das deduções de despesa decorrente de variação cambial; e, iii) inconstitucionalidade da incidência das contribuições sobre receitas financeiras, julgado pelo STF, sob repercussão Geral, no Tema.

Pois bem.

Dos créditos decorrentes de deduções do encargo emergencial

Neste ponto, por bem caminhar a decisão de primeira instância, adoto como minhas razões de decidir, conforme o seguinte exposto:

O primeiro item contestado se refere à exclusão tida por indevida pela autoridade que proferiu o Parecer, no valor de R\$ 16.140.787,29 indicado na planilha apresentada pelo contribuinte (fl. 24), a título de “encargo emergencial”.

De acordo com esclarecimento prestado pelo contribuinte à autoridade fiscal e repetido de forma mais detalhada na manifestação de inconformidade, verificasse claramente que a exclusão pretendida se refere, na verdade, a suposto crédito apurado em decorrência de recolhimento que teria sido feito em duplicidade, relativo à COFINS nos períodos de apuração de março a julho de 2002. Conforme relatado na manifestação de inconformidade, o contribuinte apurou a COFINS devida para os meses de março a julho de 2002 e efetuou o recolhimento correspondente, considerando os encargos emergenciais na totalidade das receitas auferidas. Posteriormente, em atendimento à determinação da Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial CBEE, efetuou novo recolhimento para os mesmos períodos, de valor calculado apenas sobre a receita registrada a título de encargos emergenciais, evidenciando assim, segundo seu entendimento, um duplo recolhimento da COFINS sobre a base no valor de R\$ 16.140.787,29 (receitas dos "encargos emergenciais").

De acordo com o relato, verificasse que o próprio contribuinte admite que o alegado pagamento em duplicidade se refere à contribuição apurada no período de março a julho de 2002. No entanto, desconsiderando totalmente as normas que regem o procedimento de compensação tributária, o contribuinte decidiu excluir da base de cálculo da COFINS em agosto de 2002 o valor correspondente à receita que teria sido auferida em períodos de apuração anteriores.

Ora, a pretensão do manifestante contraria completamente o regime de competência de apuração da COFINS, pelo qual a contribuição devida no período deve ser apurada sobre a totalidade das receitas auferidas no próprio mês de competência, admitidas as exclusões expressamente previstas, correspondentes ao mesmo período. Não há qualquer previsão legal que ampare o procedimento adotado, consistente em excluir da base de cálculo em um determinado mês, receitas auferidas em períodos anteriores e oferecidas à tributação em duplicidade. Ao agir assim, o que fez o contribuinte foi deslocar crédito proveniente de um determinado período, para atribuí-lo a período posterior, quando o correto seria apresentar

Pedido de Restituição/Declaração de Compensação, seguindo estritamente os procedimentos determinados pelas normas que disciplinam a compensação tributária aplicáveis ao tempo da compensação.

O interessado alega ainda ter agido com amparo no que dispõe o artigo 66, da Lei nº 8.383/91, combinado com o artigo 165, do CTN. Os dispositivos citados, contudo, tratam de compensação de valores pagos indevidamente ou a maior, de tributos e contribuições federais, mas nunca de exclusões na base de cálculo das contribuições, de receitas oriundas de períodos anteriores, conforme procedimento adotado pelo contribuinte.

Com a alteração do artigo 74 da Lei 9.430/96 pelo artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002 foi instituída a Declaração de Compensação (DCOMP), procedida pelo próprio contribuinte, tendo esta o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa competente.

Ressalte-se que mesmo antes da instituição da DCOMP fazia-se necessário comprovar a correta contabilização dos procedimentos de compensação efetivados pelo contribuinte permitindo, assim, a demonstração de que determinado débito encontrava-se adimplido via compensação. Além disso, cumpre ao contribuinte levar ao conhecimento da administração o procedimento por ele adotado, declarando em DCTF os valores devidos do tributo, vinculando-os à situação de compensação, seja ela efetuada por conta própria (antes da MP 66/2002), seja através de pedido ou declaração de compensação na via administrativa.

No caso em análise, verifica-se que além de não constar entrega de Pedido ou Declaração de Compensação de débitos relativos a agosto de 2002, não há nos autos qualquer comprovação de que o contribuinte tenha compensado, ainda que de forma indevida, crédito apurado no período de março a julho com a contribuição devida no mês de agosto de 2002, pois a DCTF apresentada para o período não indica parcela do

crédito tributário com vinculação à compensação e nem há registro contábil demonstrando a operação alegada.

Apenas a planilha apresentada à fiscalização informa a exclusão, na apuração da base de cálculo de agosto, da referida receita auferida em meses anteriores, o que, contudo, não é elemento de prova suficiente a caracterizar a compensação pretendida.

Registre-se, por fim, que não há no presente voto, assim como não há no Parecer Conclusivo contestado, qualquer avaliação quanto à procedência ou não do crédito alegado pelo contribuinte como proveniente de pagamento em duplicidade da contribuição devida no período de março a julho de 2002, mas apenas a constatação de que o crédito pretendido não corresponde ao período do crédito utilizado na DCOMP anexada aos autos, motivo pelo qual o presente processo não comporta sua análise.

Em suma, o contribuinte de fato efetuou recolhimento em duplicidade relativo aos chamados encargos emergenciais, contudo, ao invés do procedimento correto de transmissão de PERDCOMP para reaver o valor pago indevidamente, decidiu pela exclusão de tais valores, como se crédito fosse, sem qualquer amparo legal.

Nesse sentido, considerando correto o entendimento da decisão de primeira instância, e sem razão o recorrente, mantenho a exação.

Dos créditos decorrentes das deduções de variação cambial

Afirma a decisão da DRJ que afasta a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nº 585.235/MG, sob repercussão geral, pela inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98, pelas seguintes razões:

Considerando o acima exposto, é de se afastar também a alegação do contribuinte de que a conduta adotada não teria trazido prejuízo ao Fisco, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º da Lei nº. 9.718/98 pelo Supremo Tribunal Federal, o que afastaria a tributação das receitas financeiras pelo PIS e a COFINS. Neste sentido, deve-se deixar claro que a autoridade fiscal não incluiu na base de cálculo demonstrada em fl. 24, receitas financeiras auferidas em agosto, mas tão somente afastou a exclusão efetuada pelo contribuinte que, como dito acima, reduzia a receita da prestação de serviços mediante dedução de perdas em operações financeiras ocorridas no mesmo período.

Não há qualquer sentido na afirmação supramencionada, e nesse ponto, entendo que a razão assiste ao contribuinte.

As variações cambiais ativas/negativas são receitas financeiras, nos termos do artigo 9º, da Lei 9.718/98, logo, não se configuram como receitas operacionais da pessoa jurídica que tem como atividade a distribuição de energia elétrica, e conta com tais variações cambiais em razão dos contratos em moeda internacional.

O alcance do termo faturamento abarcando a atividade estatutária restou assente no RE nº 585.235/MG – Tema 110, no qual se reconheceu a repercussão geral do tema relativo ao alargamento da base de cálculo do PIS prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, reafirmando a jurisprudência consolidada pelo STF:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235 QO-RG, Relator(a): CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871)

Na oportunidade do julgamento, foi assentada a tese:

É inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98. Obs: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

Ainda, afirmado na decisão:

O recurso extraordinário está submetido ao regime da repercussão geral e versa sobre o tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, **a soma das receitas oriundas do exercício das atividades.**

Nesse sentido, não há razão para decorrência lógica do cotejo entre variação positiva e variação negativa cambial, tendo em vista que sequer as variações positivas estão sujeitas à incidência das contribuições aqui discutidas, por força da decisão supramencionada, pela inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98, tratando-se de receitas financeiras incabíveis na base de cálculo.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, excluindo-se da exação os valores relativos às variações cambiais.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Voto Vencedor

Conselheira Denise Madalena Green, Redatora designada.

Com todo respeito, ousou divergir da Ilustre Relatora quanto ao valor da receita de variação cambial a ser incluída mensalmente na base de cálculo da exação.

A recorrente contesta a glosa perpetrada pela autoridade fiscal, relativa a exclusão de saldo negativo apurado em conta de variação cambial na apuração da base de cálculo da COFINS do mês de agosto de 2002. Alega que na opção pelo regime de competência, o registro da variação cambial comporta compensação entre ganhos e perdas ocorridos entre o início da operação até a data de sua liquidação e, ainda, que o procedimento adotado não trouxe prejuízo à RFB, uma vez que as variações cambiais constituem receitas financeiras, as quais não estavam sujeitas à incidência da COFINS, pois em 15/08/2006, o Pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Em relação à legalidade da exigência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, consta no art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998, que assim taxativamente dispõe:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação o imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. (grifou-se).

Cabe esclarecer que a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 só interfere na apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins no regime cumulativo. O caso concreto versa sobre os créditos apurados no regime não cumulativo previsto nas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (Cofins).

A base de cálculo dessas contribuições no regime não-cumulativo inclui a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, in verbis:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Portanto, a própria lei define que as variações cambiais são receitas do tipo financeiras. E somente a partir de agosto de 2004 é que as receitas financeiras são tributadas à alíquota zero da Cofins, por força do art. 1º do Decreto nº 5.164/2004:

Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Em relação à análise “variações cambiais ativas” e “variações cambiais passivas”. Segundo a recorrente, “(...) num primeiro momento, ofereceu à tributação as variações cambiais apuradas antes da liquidação do contrato. Posteriormente, tendo o Real se valorizado frente ao Dólar norte americano, restou verificado um pagamento a maior da COFINS em períodos anteriores, pelo que se fez necessário ajustes na base de cálculo da contribuição em períodos subseqüentes, visando a compensação do crédito a que fazia jus a Requerente. Portanto, não há qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela Requerente, pelo que deve ser plenamente aceita a dedução de R\$ 66.812.170,75, a título de despesas decorrentes de variação cambial”.

Esse tema já foi enfrentado pela CSRF, consubstanciado no Acórdão nº 9303-007.866, em sessão realizada na data de 23 de janeiro de 2019. Oportuna a transcrição da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DCTF RETIFICADORA. APRESENTAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA 33 DO CARF.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. VARIAÇÃO CAMBIAL NÃO VINCULADA À EXPORTAÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, que valerá para todo o ano-calendário, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência (art. 30 da Medida Provisória - MP nº 2.158-35, de 2001).

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA VINCULADAS À EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

As receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência do PIS/Pasep não-cumulativo.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para excluir os reembolsos de despesas médicas adiantadas e a variação cambial ativa vinculada à exportação.

(Acórdão nº 9303-007.866 – 3ª Turma, Processo nº 18471.000267/2005-39, Rel. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 23 de janeiro de 2019). (grifou-se)

Para melhor compreensão do que restou decidido naquela ocasião, cito um trecho do Acórdão citado acima, o qual peço vênia para utilizar como razão de decidir. Vejamos:

Variação cambial não vinculada à exportação

De outro lado, a Contribuinte também se insurge com relação à tributação das receitas de variação cambial ativa, mesmo na adoção do regime de competência.

Com a edição da Medida Provisória n.º 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, substituída atualmente pela Medida Provisória n.º 2.158-35/01, é facultado ao Contribuinte escolher o regime de apuração das receitas de variação cambial, se regime de caixa ou de competência. A matéria encontra-se assim disciplinada nos artigos 30 e 31 da MP n.º 2.158-35/2001, que à época dos fatos geradores possuíam a seguinte redação:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Consoante se depreende da leitura dos dispositivos, o regime de tributação a ser adotado passou a ser uma opção do contribuinte. Escolhido o regime de competência, como ocorreu no caso dos autos, a tributação das receitas oriundas das variações cambiais ocorrerá mês a mês, não se aguardando a liquidação da obrigação. Nesse sentido, manifestou-se este Colegiado por ocasião de julgamento que resultou no Acórdão n.º 9303-004.789, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, cuja ementa foi consignada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004

CONTRIBUIÇÕES. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos os serviços de remoção de rejeitos industriais (lama vermelha).

VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE APURAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, que valerá para todo o ano-calendário, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência (art. 30 da Medida Provisória - MP nº 2.158-35, de 2001).

Recurso Especial do Procurador provido em parte.

Nessa esteira, pertinente a transcrição dos argumentos trazidos no Acórdão n.º 9303-004.789, no sentido de que havendo a opção pelo regime de competência, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, *in verbis*:

[...]

Com relação ao segundo tema, assim dispôs o acórdão recorrido:

Segundo o texto do item 8 do relatório de diligência, o contribuinte utilizou as despesas financeiras como dedução das receitas financeiras na apuração das contribuições.

A descrição da fiscalização sugere que foi aplicado o entendimento costumeiro que a Administração vem dispensando a casos semelhantes, qual seja: tendo em vista que o contribuinte optou pelo regime de competência, foram incluídas nas

bases de cálculo as variações monetárias positivas aferidas em cada período de apuração durante a vigência do contrato, desconsiderando-se as variações negativas ocorridas no mesmo período, aplicando-se de forma literal o art. 9º da Lei nº 9.718/98 combinado com o art. 30, § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Este colegiado, com outra composição, já enfrentou essa questão no Acórdão nº 3403-01.503, relatado pelo Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, no qual, por maioria de votos, foi firmado entendimento semelhante àquele do STJ, no sentido de que só pode ser considerado como receita o ingresso que se incorpore definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica.

A questão encontra-se disciplinada no art. 30 da Medida Provisória – MP nº 2.158-35, de 2001, reedição do art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999, cuja redação é a seguinte:

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no §1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.” (g.n.)

No presente caso, a contribuinte optou, no período-base a que se referem os autos, pelo regime de competência na apuração de suas receitas, de modo que não há dúvida de que o mesmo regime deveria ter sido observado na apuração das variações cambiais que decorreram de suas obrigações ou de seus direitos.

Não fosse pelo só fato da previsão legal (ver Súmula CARF nº 2), a tese adotada no acórdão recorrido não se sustenta: a de que somente se deveria reconhecer as receitas financeiras provenientes de variações cambiais quando da liquidação do contrato ou da obrigação. Sobre ela, assim escrevemos em obra de autoria coletiva (PIS e Cofins à luz da jurisprudência: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; volume 3/ Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Gilberto de Castro Moreira Junior, 1ª ed, São Paulo, MP Editora, 2014):

Ela se apóia na ideia de que haveria um conteúdo material, de estatura constitucional, para o termo “receita”, para o qual o constituinte teria valorizado a perspectiva dos negócios jurídicos que evidenciem a capacidade econômica revelada pelo ingresso financeiro apurado de forma isolada e instantânea em cada evento. Esse conteúdo material, com a tônica no ingresso financeiro, é que teria sido colocado ao alcance do legislador federal para que sobre ele se fizesse incidir a contribuição com específica destinação, voltada para o custeio do sistema de Seguridade Social. Os autores dessa tese trabalham ainda com a ideia de que a receita deve ser definitiva de modo a assegurar a disponibilidade e a titularidade dos recursos financeiros sem qualquer obrigação correspondente, devendo ter como causa a remuneração de negócio jurídico concernente aos atos relacionados apenas com o exercício de atividade empresarial.

O argumento se fundamenta no art. 195, III, da Constituição Federal, que estabelece, como uma das fontes de financiamento da Seguridade Social, a contribuição incidente “sobre a receita de concursos de prognósticos”, de sorte que a alusão ao vocábulo “receita” só poderia estar relacionada, no seu entendimento, com o efetivo ingresso de recursos provenientes dos diferentes jogos existentes no país, vale dizer, com a possibilidade de destaque pura e simples de uma parcela a título das contribuições a serem retiradas do volume de recursos arrecadados com os referidos “concursos de prognósticos”. Assim, em tal previsão constitucional, o termo “receita” não poderia referir-se a outra perspectiva que não a do efetivo ingresso financeiro, vale dizer, ao efetivo ingresso de recursos pecuniários ao qual não corresponda uma obrigação, pena de inviabilizar o próprio custeio da Seguridade Social. De consequente, esse conteúdo semântico do vocábulo “receita” deveria vincular o exercício da atividade legiferante, em ordem a impossibilitar que o legislador infraconstitucional venha a emprestar ao termo significado diverso.

Pois bem.

O argumento, embora bem apresentado, encerra, no sentido técnico do termo, uma falácia (repita-se aqui: no sentido técnico do termo, já que a sua referência no presente artigo não constitui, de forma alguma, juízo de demérito de nenhum trabalho acadêmico), um raciocínio incorreto, porquanto, a nosso juízo, não se poderia, apenas na única perspectiva da norma insculpida no art. 195, inciso III, da Constituição Federal, chegar à conclusão a que se chegou.

Antes de apresentar os motivos que nos levam a entender inválido o argumento, cabe ressaltar, aqui mais uma vez, que o conceito de ingresso financeiro corresponderia, na tese exposta, ao efetivo e definitivo (ao qual não corresponda uma obrigação) ingresso de recursos pecuniários derivados do exercício de atividade empresarial, excluindo-se, de consequente, as receitas que resultem de qualquer outra atividade, tal como os valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS.

Que o dispositivo constitucional avaliza a ideia da necessidade de haver efetivo ingresso de recursos financeiros na Seguridade Social, é coisa que ninguém dissente. Aliás, foi essa necessidade que conduziu o legislador constituinte a prever tantas fontes para a manutenção de seus múltiplos deveres. O que esse fato não está a autorizar é a de que também no contribuinte deve a receita representar ingresso efetivo de recursos financeiros, assim como não autoriza a ideia de que receita só é aquela que decorra da atividade empresarial. Vejamos.

As falácias – os raciocínios que, embora prima facie possam parecer corretos, mas na verdade não o são – dividem-se em falácias de ambiguidade e de relevância. As primeiras, como a sua denominação já indica, estão relacionadas à linguagem utilizada para construir o argumento; as segundas, com o fato de as premissas serem absolutamente irrelevantes para estabelecer a verdade da conclusão. Como se passa a comprovar, esta última encontra-se plenamente configurada na tese aqui refutada.

Não se pode analisar um caso particular e extrair dele uma regra geral como se todos os demais casos relativos à mesma matéria fossem idênticos, é dizer, não se pode estabelecer uma regra geral aplicável a todos os fatos típicos a partir de um fato inquestionavelmente atípico. É o que os estudiosos da Lógica denominam de falácia do acidente convertido ou da generalização precipitada¹, sendo que a falácia do acidente, da qual deriva a aludida expressão, consiste em aplicar uma regra geral a casos particulares cujas características acidentais tornam a regra inaplicável (Exemplo: “O que você comprou ontem comerá hoje. Logo, se você comprou carne crua ontem comerá carne crua hoje”).

Note-se que, a partir de uma única regra constitucional – a que estabelece como uma das fontes de financiamento da Seguridade Social a contribuição incidente “sobre a receita de concursos de prognósticos” – os que defendem haver um

conceito constitucional de receita, baseados no único e exclusivo fato de que a contribuição é retirada, neste caso, do volume total de apostas, constituindo, assim, como decorrência inarredável, efetivo ingresso de receita nos cofres da mencionada instituição (não há como a Caixa Econômica Federal deixar de recolher a contribuição aos cofres da Previdência), levam esta particular situação ao patamar de regra geral, em ordem a determinar que receita só pode representar o efetivo ingresso de recursos financeiros também na pessoa jurídica, quando os fatos que norteiam a sua tributação – as operações que esta realiza – nada têm a ver com concursos de prognósticos e com a forma de arrecadação da contribuição social sobre eles incidente (destaque do volume total de apostas, sem a necessidade de interposição do Fisco e sem depender da vontade exclusiva do apostador, incidindo as contribuições sobre um setor específico sem qualquer semelhança com o universo dos contribuintes e com as atividades por eles realizadas). E não é só: o fato de a receita constituir efetivo ingresso de recursos financeiros na pessoa jurídica não significa de modo algum que também assim deva configurar-se a contribuição devida à Seguridade Social, porque depende, entre outros fatores, da vontade do contribuinte de adimplir a respectiva obrigação tributária.

Portanto, em face de suas particularidades, as características que envolvem esta especial fonte de financiamento da Seguridade Social, porque atípica em relação às demais, a estas não podem ser estendidas, muito menos para estabelecer o conceito de receita a todas aplicado. O argumento é, com a devida vênia, inválido. (grifamos).

Ante o exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, apenas para que as receitas decorrentes das variações cambiais obedeçam ao regime de competência, em conformidade com a opção realizada pela contribuinte."

Diante do exposto, com relação às receitas de variação cambial ativa não vinculadas à exportação, não deve prosperar o pedido da Contribuinte.

Como se pode observar, os dispositivos citados acima, mas precisamente os arts. 30 e 31 da MP n.º 2.158-35/2001, deixam claro que a variação cambial ativa a ser considerada receita financeira, integrante da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, é aquela ocorrida na data da liquidação do contrato, embora o contribuinte possa escriturar tais receitas pelo regime de competência, tributando-as mês a mês.

A opção do contribuinte pelo regime de competência não pode implicar em aumento ou diminuição da base de cálculo real da exação. Pelo regime de caixa ou pelo regime de competência, o valor final do PIS/Pasep e da Cofms devida será sempre o mesmo. Caso contrário, estar-se-ia tributando receita inexistente, fictícia.

Ressalta-se que tratando-se a Cofins de contribuição sujeita ao regime de apuração mensal, para a determinação de sua base de cálculo será considerado o faturamento do mês em análise, não se podendo efetuar exclusões e ajustes decorrentes de variações cambiais negativas e/ou positivas da forma pretendida pela recorrente, pois não há previsão na legislação para tanto.

Nesse sentido, manifestou-se a CSRF por ocasião de julgamento que resultou no Acórdão n.º 9303-010.209, de relatoria da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, cuja ementa foi consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ADMISSIBILIDADE. EFEITOS INTEGRATIVOS.

Constatada a existência de omissão no acórdão de recurso especial embargado, devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar os vícios apontados, com efeitos de integrar a fundamentação do decisum, sem efeitos modificativos no caso dos presentes autos, mantendo-se a negativa de provimento ao recurso especial.

PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL. OPERAÇÕES “MARKED TO MARKET”. INCLUSÃO.

Tratando-se o PIS de contribuição sujeita ao regime de apuração mensal, para **a determinação de sua base de cálculo será considerado o faturamento do mês em análise, não se podendo efetuar exclusões e ajustes decorrentes de variações cambiais negativas e/ou positivas. Não há essa previsão na legislação.** Ainda, os valores decorrentes das operações “marked to market” devem compor a base de cálculo do PIS não-cumulativo, tendo em vista que referida contribuição incide sobre a totalidade das receitas do Contribuinte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração para sanar as omissões apontadas, sem efeitos infringentes, rerratificando o acórdão embargado.

(Acórdão nº 9303-010.209 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 18471.000267/2005-39, Rel Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 10 de março de 2020). (grifou-se)

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green