



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

Processo n° 10920.000462/2003-50
Recurso n° 262.199 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.312 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 8 de dezembro de 2010
Matéria PIS
Recorrente DOCOL METAIS SANITÁRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/09/1999, 30/11/1999 a 28/02/2001, 30/04/2001 a 31/10/2002

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL SUFICIENTES À DEFESA DA AUTUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. Em sintonia com o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal, de forma suficiente, demonstra os motivos pelos quais lavrou o auto de infração e a adequada fundamentação legal do lançamento, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que são assegurados ao sujeito passivo pela Constituição Federal, direito este cujo exercício foi comprovado pela apresentação de recurso em que todas as questões em que se fundamentou o lançamento foram pontual e minudentemente contestadas.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO DO JULGADOR À LEGALIDADE ESTRITA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA POR DECISÃO PLENÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. POSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO, NA VIA ADMINISTRATIVA, DO PRECEITO DECLARADO INCONSTITUCIONAL.

O julgador administrativo está vinculado à legalidade estrita, por força do disposto no artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90, c/c o artigo 41, inciso

IV, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Especificamente sobre exame de constitucionalidade de norma, muito embora o *caput* do artigo 62 do Anexo II do mesmo Regimento proíba “[...] 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”, admite, contudo, as exceções elencadas no parágrafo único do referenciado artigo, dentre as quais a de que trata a hipótese objeto de seu inciso I, qual seja, afastar preceito “que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/09/1999, 30/11/1999 a 28/02/2001, 30/04/2001 a 31/10/2002

PIS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998, QUE AMPLIAVA O CONCEITO DE FATURAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE RECEITAS NÃO COMPREENDIDAS NO CONCEITO DE FATURAMENTO ESTABELECIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVIAMENTE À PUBLICAÇÃO DA EC Nº 20/98.

A base de cálculo do PIS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Inadmissível o conceito ampliado de faturamento contido no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, uma vez que referido dispositivo foi declarado inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal.

Diante disso, não poderão integrar a base de cálculo da contribuição as receitas não compreendidas no conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, na redação originária da Constituição Federal de 1988, previamente à publicação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Concernente às variações monetárias ativas, muito embora o artigo 9º da Lei nº 9.718/98 as considere como integrantes da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, classificando-as também como receitas ou despesas financeiras, muito embora tal dispositivo não tenha sido expressamente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o mesmo perdeu também sua aplicabilidade por ser incompatível com o entendimento decorrente do afastamento do § 1º do artigo 3º da mesma Lei, que trouxe como consequência, para a base de cálculo das referidas contribuições, o restabelecimento do conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, na redação originária da Constituição Federal de 1988, o qual não contempla na sua composição, para as empresas de natureza industrial e comercial, as receitas classificadas como financeiras.

PIS. RECEITA DE VENDAS REALIZADAS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 22 de dezembro de 2000 – data de publicação da MP nº 2.037-25 (atual MP nº 2.158-35, de 2001), estão isentas da contribuição para o PIS, as vendas efetuadas a empresa situada na Zona Franca de Manaus.

Recurso a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, nos termos do relatório e dos votos que integram o presente julgado, por unanimidade de votos, **preliminarmente**, para **rejeitar os argumentos em defesa da nulidade do lançamento**, e, **no mérito**, por maioria de votos, para **dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, no seguinte sentido:

- a) para **exonerar** o crédito tributário na parte em que a base de cálculo do PIS fora composta com inclusão dos montantes correspondentes: *i)* às receitas classificadas no grupo contábil “outras receitas auferidas”; *ii)* ao crédito presumido do IPI; *iii)* às receitas de vendas realizadas a partir de 22/12/2000 (inclusive) para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus; e,
- b) para, a partir de 22 de dezembro de 2000 – data de publicação da MP nº 2.037-25 (atual MP nº 2.158-35, de 2001), considerar **isentas** da contribuição para o PIS, as vendas efetuadas a empresa situada na Zona Franca de Manaus.

Vencidos os Conselheiros Francisco José Barroso Rios (relator) e Mara Cristina Sifuentes, que davam provimento parcial ao recurso no sentido de manter, em todos os períodos, a exigência do PIS na parte correspondente à integralidade das receitas de vendas realizadas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus.

Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Regis Xavier Holanda.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Relator.

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Adélcio Salválgio e Tatiana Midori Migiyama (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da DRJ Curitiba (fls. 963/983), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento formalizado contra a recorrente, nos termos do Acórdão nº 06-16.774, proferido em 13 de fevereiro de 2008, abaixo transcrito:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o presente lançamento, para cancelar a parcela de R\$ 6.759,05 de PIS, além da respectiva multa de ofício de 75% e encargos legais correspondentes, bem como manter a parcela de R\$ 46.965,86 de PIS, além da respectiva multa de ofício de 75% e encargos legais correspondentes.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata o presente processo de auto de infração, às fls. 126/137, pelo qual se exige o recolhimento de R\$ 53.724,91 de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e R\$ 40.293,52 de multa de lançamento de ofício de 75%, além dos acréscimos legais.

A autuação, lavrada em 20/02/2003 (fl. 133) e cientificada em 28/02/2003 (fl. 133), ocorreu devido à apuração de diferenças entre os valores declarados e os valores escriturados, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 28/02/1999 a 30/09/1999, 30/11/1999 a 28/02/2001, 30/04/2001 a 31/10/2002, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 138/153, no qual é descrito que a contribuinte deixou de incluir na base de cálculo valores referentes a: crédito presumido de lançamento a débito das contas 3100001.02110, 3100003.2110, 310005.2110, 3100006.2110, 3100008.02110, 3100009.2110, 3100011.02110, 3200001.02100, 320003.02100, 3300002.00001, 3200006.00001, vendas para clientes localizados na Zona Franca de Manaus.

Tempestivamente, em 31/03/2003, a interessada, por intermédio do procurador habilitado (fl. 209), interpôs a impugnação de fls. 157/207, cujo teor será a seguir sintetizado.

Preliminarmente, argüi a nulidade do presente auto de infração, considerando que houve afronta ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, uma vez que não foi possível, mesmo após longas e tortuosas análises efetuadas, identificar com clareza quais foram as diferenças identificadas pelo fiscal, dificultando, assim, a defesa da base de cálculo utilizada e a prova da correção desse cálculo.

Quanto ao mérito, diante dos equívocos cometidos na apuração da base de cálculo, relativamente às matérias que foi possível identificar a suposta infração cometida, alega a insubsistência do procedimento fiscal.

Argumenta que a autoridade fiscal desconsiderou a sistemática adotada pela empresa, levando à tributação, no ano calendário de 1999, todas as receitas de variação cambial registradas contabilmente, pelo regime de competência, sem a devida redução das perdas ou despesas sofridas nessas operações, o que implica em tributar "receitas fictícias".

Relativamente às receitas oriundas de recuperações diversas, identifica receitas cuja tributação também não pode subsistir, como a recuperação de impostos por meio de compensações, aduzindo que a recuperação de tributos pagos indevidamente nada mais é do que uma recuperação de custos, portanto, não representa ingresso de nova receita auferida, não havendo, portanto, razão para a sua tributação. Diz que tributação do resultado de um estorno de lançamento contábil consiste em tributação de receita inexistente. No que diz respeito à reclassificação, não cabe a tributação, tendo em vista tratar de receita já tributada anteriormente. Entende que prêmios de seguros correspondem à mera reposição patrimonial, cuja verba não se sujeita à incidência de COFINS e PIS. O reembolso de empréstimos compulsórios (Celesc/Telesc) equivale a uma recuperação de tributos pagos indevidamente, não representando ingresso de novas receitas passíveis de tributação.

Além das referidas identificações, discorre sobre a tributação do montante lançado na conta juros de mora, afirmando que o fisco tributou receitas não auferidas pela sociedade referente ao abatimento concedido pela sociedade aos seus clientes. Acresce a essa interpretação o fato da impugnante jamais haver emitido faturas ou notas de débitos, bem como qualquer documento consignando a mora dos eventuais devedores e os respectivos acréscimos moratórios devidos. Discorda da tributação de valores relativos a descontos obtidos, vez que trata de uma redução de custo e não nova receita, que não se consubstancia em fato gerador da contribuição em discussão. Afirma que não procede o lançamento de valores relativos à venda de ativo imobilizado, consoante o disposto no art. 3º, § 2º, IV, da Lei nº 9.718/99. Defende a não tributação de dividendos recebidos, derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, com apoio no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98. Ainda aponta diferenças não localizadas ou seja valores tributáveis que não foi possível identificar.

Relativamente ao ano-calendário de 2000, no item – variação cambial ativa, além da discussão proposta para o ano-calendário de 1999, argumenta que a Medida Provisória nº 1858-10/1999 (atual Medida Provisória nº 2.158-35) esclareceu, definitivamente, que paralelamente ao procedimento contábil adotado pela sociedade, há um procedimento fiscal que está sendo ditado por ela para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, pois, conforme disposto em seu artigo 30, há a possibilidade de se considerar as variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ainda que não liquidadas. Ademais, entende que o procedimento adotado pelo fisco compromete o princípio da isonomia tributária, pois, pelo procedimento fiscal, conclui-se que as pessoas jurídicas que optem pela tributação dos resultados de variação cambial pelo regime de competência não poderão valer-se das despesas registradas decorrentes das operações regidas pela moeda estrangeira, mas tão somente das receitas, o que consiste em tratamento desigual perante as sociedades que tributam a variação cambial segundo o regime de caixa.

No item – recuperações diversas, diz que os lançamentos contábeis na conta "Processos Celesc e Telesc" tratam das recuperações de parcelas indevidamente recolhidas de FNT - Fundo Nacional de Telecomunicações, que se equiparam à recuperação de impostos pagos indevidamente, ~~portanto, não representam ingresso de novas receitas tributáveis.~~ Da mesma

forma, entende que a receita do crédito presumido de IPI, que é um sucedâneo do crédito de IPI, não decorre de um ingresso patrimonial na sociedade, que mereça ser submetido à tributação. No que diz respeito às rubricas "juros de mora recebidos", "descontos obtidos", "venda de imobilizado", "dividendos recebidos", "reclassificação contábil" e "outras diferenças não localizadas", remete à argumentação exposta para os referidos tópicos no ano-calendário de 1999.

Quanto ao ano-calendário de 2001, além das discussões idênticas travadas seja no ano-calendário de 1999 ou 2000, aduz que o agente fiscal considerou, na formação da base de cálculo do PIS, as receitas decorrentes das vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, nos meses de Maio a Dezembro, tendo em vista a Nota Cosit/Cotec nº151/2002, sendo que tal nota não tem validade alguma no ordenamento jurídico, diante da isenção trazida pela MP nº 1.858-6/99 e suas reedições (atual MP 2.158-35/01). Diz que as vendas à Zona Franca de Manaus foram equiparadas constitucionalmente, para fins fiscais, a uma exportação para o estrangeiro. Neste sentido, cita liminar concedida pelo STF na Adin 2.348, que, ao retirar a expressão "Zona Franca de Manaus" do § 2º do art. 14 da MP 2.158/01, não fez qualquer restrição ao gozo do benefício, bem como despacho do STF proferido na Reclamação 2216, que, acertadamente, suspendeu a eficácia das decisões da SRF que, equivocadamente, deram uma interpretação restritiva ao incentivo trazido pelo referido art. 14.

No tocante ao ano-calendário de 2002, reitera a contestação da tributação de valores tributados a título de variação cambial, venda a Zona Franca de Manaus, crédito presumido de IPI e diferenças não localizadas. Outrossim, reclama que o fisco considerou, para os meses de fevereiro, março, abril e agosto de 2002, valores declarados inferiores aos que efetivamente foram recolhidos, conforme guias de recolhimento em anexo (Doc. 33, 34, 35 e 36).

O presente processo foi baixado em diligência fiscal, a fls. 703/704, para que fossem especificados os valores considerados na base de cálculo da contribuição, a partir de fevereiro de 1999, a título de "outras receitas auferidas" (fls. 103/110), correlacionando-os, em caso de identidade, com as diversas parcelas alegadas pela impugnante; devendo a autoridade fiscal incumbida, em caso de coincidência, pronunciar-se quanto às aventadas exclusões previstas em lei que teriam sido ignoradas, quanto aos registros de receitas que teriam sofrido reclassificação de conta contábil e quanto às receitas cujos lançamentos contábeis teriam sido estornados.

Em atendimento, foi carreado aos autos o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 934/937, instruído com os documentos de fls. 707/933, informando que os demonstrativos da base de cálculo do PIS e da COFINS dos períodos de apuração de janeiro de 1999 a agosto de 2002 encontram-se às fls. 876 a 896.

Após tomar ciência do referido Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a contribuinte apresentou a tempestiva manifestação de fls. 939/951, na qual, em síntese:

- Alega que a diligência, além de não esclarecer os pontos obscuros da autuação, foi efetuada de forma genérica. O fiscal não quantificou os valores que deveriam ser excluídos ou eventualmente mantidos na base de cálculo das contribuições analisadas, limitando-se às manifestações de mérito acerca da correção ou não dos valores*

lançados, matérias sobre as quais não poderia ter emitido pronunciamento conclusivo;

- Invoca o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no RE nº 380.430, que julgou inconstitucional o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, salientando, inclusive, que, neste sentido, vem decidindo o Conselho de Contribuintes;*
- Reitera, integralmente, os termos da impugnação, a fim de ser julgado totalmente improcedente o lançamento em apreço.*

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, foram acolhidos apenas parcialmente pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a DRJ Curitiba, como já dito, julgado procedente em parte o lançamento, conforme ementa do Acórdão formalizado por sua 2ª Turma de Julgamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/1999, 01/11/1999 a 28/02/2001, 01/04/2001 a 31/10/2002

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DILIGENCIA. REALIZAÇÃO DE OFÍCIO

A autoridade julgadora de primeira instância determinará de ofício a realização de diligência, quando tal procedimento for elucidador ao desfecho do processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/1999, 01/11/1999 a 28/02/2001, 01/04/2001 a 31/10/2002

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

A base de cálculo da contribuição para o PIS é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, considerando-se como receita bruta a totalidade das receitas auferidas, podendo ser excluídas apenas as parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

VARIAÇÃO CAMBIAL. OPÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Para fins de apuração da base de cálculo da contribuição, as receitas relativas à variação cambial ativa no ano-calendário 1999 eram apuradas obrigatoriamente pelo regime de competência e, a partir de 2000, sendo facultativo, foi a forma eleita pela contribuinte, como demonstrado por meio

das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJs entregues.

ZONA FRANCA DE MANAUS.

Todas as demais receitas decorrentes de vendas efetuadas a pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, independentemente de sua destinação ou finalidade, sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS, sem o benefício da isenção, ressalvadas as hipóteses previstas em lei.

ERRO MANIFESTO. CORREÇÃO.

Verificada a ocorrência de erro manifesto na apuração fiscal, deve se proceder à sua correção, por meio do cancelamento da exigência indevida.

Lançamento Procedente em Parte

Por meio da decisão em tela foi cancelada a parcela de R\$ 6.759,05 relativa à contribuição em discussão (PIS), tendo sido mantida a importância de R\$ 46.965,86, acrescidos dos encargos legais correspondentes. De acordo com a decisão recorrida, a parte exonerada da exigência diz respeito à exclusão da base de cálculo dos “[...] valores decorrentes da venda do ativo imobilizado, de dividendos recebidos e remuneração de impostos [...]”, conforme cálculo demonstrativo objeto da planilha de fls. 982/983 (v-4).

Cientificada da referida decisão em 06/03/2008 (fls. 987 – vol. IV), a interessada, em 04/04/2008 (fls. 988), apresentou o recurso voluntário de fls. 988/1023, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, aduzindo, ainda, as questões abaixo relatadas.

Preliminarmente, em vista da alegada dificuldade de se identificar os critérios utilizados pela fiscalização para compor a base de cálculo do crédito tributário, reitera o argumento pela nulidade do auto de infração. Assevera que a diligência destinada a esclarecer tais pontos foi em parte infrutífera, pois “[...] não terminou por elucidar todas as omissões constantes da apuração fiscal, tampouco especificou e quantificou os valores que deveriam ser mantidos ou excluídos do crédito tributário exigido da Recorrente.” Acerca dos demonstrativos apontados como resultado da diligência em tela, afirma o seguinte:

Ocorre que, de fato, a Recorrente NÃO FOI INTIMADA e não recebeu os mencionados demonstrativos com os supostos cálculos dos valores excluídos/mantidos. Veja que referidos cálculos foram apresentados nos autos muito antes (fls. 876/896) do Termo de Diligência Fiscal, este às fls. 934/937.

Ressalta que o recebimento das apenas poucas páginas do termo de diligência, sem o demonstrativo de cálculo de mais de vinte páginas, prejudicaram sua manifestação alusiva a referido termo, em ofensa ao contraditório e à ampla defesa, causa de nulidade do lançamento, a teor do disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, c/c art. 10, inciso III, do mesmo Decreto, art. 2º, *caput* e incisos VII, VIII e IX da Lei nº 9.784/99. Reitera que, no lançamento, não teria sido corretamente identificada a matéria tributável, os fatos apurados, nem tampouco o montante do tributo devido.

Na sequência, aponta como prejudicial as reiteradas decisões do STF acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou a base de cálculo do PIS. Tal fato seria relevante uma vez que “[...] a maior parte das receitas consideradas na base de cálculo utilizada na apuração fiscal não se inserem no conceito de faturamento que deu suporte à edição do diploma legal mencionado [...]”. Colaciona jurisprudência dos então Conselhos de Contribuintes que acolheram o entendimento **consolidado no âmbito do STF**

Desse modo, especificamente, deverão ser excluídas da base de cálculo apurada pela Fiscalização as receitas incluídas na composição da conta "outras receitas auferidas" composto por "outras receitas" e "outras receitas financeiras", constando as seguintes contas: (i) 3100012110 – juros de mora recebidos, (ii) 31000302110 – descontos obtidos, (iii) 3100052110 – rendimentos s/aplic. financeiras, (iv) 3100062110 – remuneração de impostos, (v) 31000702110 – receita s/aplic financeira, (vi) 3100082110 – atualização monetária ativa, (vii) 3100092110 – variação cambial ativa, (viii) 3100112110 – juros s/cap próprio recebido, (ix) 3200012100 – alugueis de bens, (x) 3200032100 – prêmios de seguros, (xi) 32000402100 – recuperações diversas, (xii) 3300020001 – outras receitas operacionais, (xiii) 3200060001 – deságio em investimentos.

Mesmo assim, assevera que as receitas consideradas não se confundem com receitas efetivamente auferidas pela recorrente, reiterando os argumentos aduzidos na impugnação em oposição à incidência da contribuição sobre variações cambiais ativas.

No que diz respeito ao ano-calendário de 1999, apresenta os argumentos na sequência relatados.

Inicialmente, ressalta que, “[...] conforme consignou a Fiscalização, nos termos do art. 31, da MP nº 2.158-35/01, não restou autorizada a eficácia retroativa da norma, aplicando-se o reconhecimento da variação cambial ativa somente no momento da liquidação da operação respectiva, conforme disposto no art. 30, do mesmo diploma legal”.

A teor do artigo 9º da Lei nº 9.718/98, afirma que as variações monetárias ativas deverão ser consideradas como receitas ou despesas financeiras, remetendo à legislação de cada tributo – Imposto de Renda, Contribuição Social, PIS e Cofins – o tratamento das variações cambiais em suas respectivas bases de cálculo, calando-se quanto ao momento de sua tributação. Posteriormente, foi editado o art. 30, da MP nº 2.158/01 que definiu o tratamento atribuído aos valores em questão.

Assim, a partir de janeiro de 2000 as variações cambiais de obrigações ou direitos atrelados a moeda estrangeira passaram a ser consideradas, para fins fiscais, no momento da liquidação da operação respectiva. Todavia, em relação ao ano-calendário de 1999, por força do art. 31 da MP nº 2.158-35/01, “[...] **a parcela das receitas financeiras decorrentes de variações cambiais excedente ao valor da variação cambial efetivamente realizada, ainda que a operação já tenha sido liquidada, poderá ser excluída na determinação da base de cálculo do PIS**”. Às fls. 1003/1004 colaciona jurisprudência administrativa sobre o tema.

Nesse sentido, restam vazias as alegações fiscais contrárias ao direito da Recorrente. Diga-se, ainda, que mesmo que não se entendesse pela aplicação do dispositivo mencionado em relação ao ano-calendário de 1999, não haveria que se falar em receita tributável para fins do PIS, visto que os valores lançados a título de variação cambial ativa não representam receita efetiva para a pessoa jurídica tributada, uma vez que inserem-se dentro da rubrica de receitas fictícias ou mera expectativa de receitas, pois somente se saberá se da existência ou não de receita efetiva no momento da liquidação da operação, sendo os valores lançados durante o período anterior simples controles contábil tendentes a atribuir o valor mais correto a uma obrigação ou direito.

Relativamente às receitas oriundas de repercussões diversas, ressalta que, muito embora a fiscalização tenha entendido que as receitas relativas às recuperações de tributos pagos indevidamente não estão sujeitas ao PIS, o mesmo não ocorreu em relação aos juros incidentes sobre tais indêbitos, que, segundo o entendimento oficial, estariam sujeitos à incidência de mencionada contribuição. Contesta tal entendimento sob o argumento de que a incidência de juros sobre o indêbito tributário se faz presente em decorrência de dispositivo legal, sendo mera atualização do principal em razão do prazo incorrido para a recuperação efetiva do indêbito. Colaciona jurisprudência às fls. 1005. Aduz, finalmente, que, independentemente dos argumentos apresentados, referidos valores deverão ser excluídos, haja vista a questão prejudicial, na medida em que não se enquadram no conceito de faturamento.

Também se contrapõe à parte do lançamento objeto da escrituração na conta 320.004.02100, insuscetível de inclusão na base de cálculo do PIS, já que teria sido objeto de estorno.

Às fls. 1006, aduz que a fiscalização teria considerado na base de cálculo do PIS receita já tributada anteriormente, posto que não observara que tal valor havia sido “[...] estornado da conta original, por erro, e sido objeto de reclassificação contábil, da conta 310.003.021-10 para a conta número 470.521.021-10 [...]”. Afirma que a conta supra não seria àquela objeto de exclusão pela decisão da DRJ, já que a conta de transferência e valores são diferentes.

Quanto à incidência do PIS sobre prêmio de seguros reitera que tal rubrica está fora do alcance da incidência do PIS, visto que não representa ingresso efetivo de receita, pois que mera recuperação de um bem baixado por perda.

Reitera as alegações aduzidas no que diz respeito ao reembolso de empréstimos compulsórios (Celesc/Telesc), equivalentes a recuperação de tributos pagos indevidamente, não representando ingresso de novas receitas passíveis de tributação. Ressalta que também não caberia a incidência da contribuição sobre os juros, nos termos já ressaltados anteriormente.

Repete, também, seu entendimento em oposição à incidência da contribuição sobre o montante total lançado na conta de juros de mora, pois incluiu receitas não auferidas pela recorrente, quais sejam, aquelas decorrentes dos abatimentos concedidos aos seus clientes, lançados como despesa. Sobre a questão ressalta ainda:

Acreça-se a isso o fato de a Recorrente jamais ter emitido faturas ou notas de débito, bem como qualquer documento consignando a mora dos eventuais devedores e os respectivos acréscimos moratórios devidos.

Veja-se, ainda, que a própria Diligência Fiscal realizada com o fito de especificar as receitas integrantes da base de cálculo apurada pela Fiscalização, não se prestou a verificar devidamente a questão em pauta, visto que não verificou a existência ou não de faturas ou contratos a justificar o lançamento em nome do princípio da verdade material.

Nos termos dos argumentos de fls. 1008/1009, e concernente à incidência da contribuição sobre descontos obtidos, se contrapõe ao entendimento oficial proferido na primeira instância, ressaltando que referidos descontos são redução de custos e não receitas operacionais. Colaciona jurisprudência em defesa de sua tese.

Passa-se, agora, para os argumentos apresentados em relação ao ano-base de 2000.

A recorrente faz referência aos mesmos argumentos apresentados em relação ao ano-calendário de 1999 concernente a incidência da contribuição sobre: variação cambial ativa, recuperações diversas relativas a CELESC/TELESP, juros de mora recebidos e descontos obtidos.

Sobre o crédito presumido do IPI, defende que o valor correspondente configuraria redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial, o que, por conseguinte, não pode ser inserido dentro do conceito de receita auferida para fins de determinação da base de cálculo do PIS. Apresenta jurisprudência nesse sentido às fls. 1010/1011.

Concernente à reclassificação contábil, alega que a fiscalização, equivocadamente, considerou na base de cálculo do PIS receita já tributada anteriormente, já que correspondente valor teria sido estornado da conta original, sendo reclassificado da conta 320004-02100 para a conta número 301012-0001. Ainda sobre o tema, ressalta que *“a decisão recorrida excluiu os valor de R\$ 19.451,84 contabilizado na conta 32000402100 e transferido para a conta 31006021100 por indevidamente incluído na base de cálculo apurada pela Fiscalização, olvidando-se, no entanto, do valor em destaque”*.

Passa-se, agora, para os argumentos apresentados em relação ao ano-base de 2001.

Novamente, a recorrente se refere aos mesmos argumentos já apresentados no que diz respeito à incidência da contribuição sobre as seguintes rubricas: variação cambial ativa, empréstimo compulsório, crédito presumido do IPI, estorno de despesas, juros de mora recebidos e descontos obtidos.

Quanto ao estorno PPR, relativo a reversão para pagamento de participação nos lucros aos funcionários da empresa, constituída em 2000, salienta que o mesmo não estaria sujeito a tributação nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Quanto à parte do lançamento decorrente da receita de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus – ZFM repete os argumentos aduzidos na primeira instância recursal, conforme razões de fls. 1013/1022. Acrescenta apenas que, tendo em vista que a Lei nº 10.996/04 reduziu a zero a alíquota do PIS sobre receitas decorrentes de vendas à ZFM, ter-se-ia ratificado o entendimento de que não havia anteriormente aplicação da não-sujeição dessas receitas ao PIS.

Finalmente, concernente ao ano-calendário de 2002, repete as alegações anteriores relativamente às rubricas: variação cambial ativa, vendas para a Zona Franca de Manaus e crédito presumido do IPI.

Diante do exposto, requer o seguinte:

(i) seja decretada a nulidade da decisão recorrida, determinando-se o retorno dos autos ao órgão a quo, para a complementação da instrução, com a elucidação das questões sobre as quais deixou a diligência de se manifestar expressamente, mediante diligência complementar;

(ii) seja decretada a nulidade da decisão recorrida, sendo devolvido prazo, com a devida intimação da Recorrente, para que se manifeste acerca de

todos os demonstrativos e documentos apurados pela fiscalização na diligência fiscal ou caso assim não se entenda;

(iii) no mérito, seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE O PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO, CANCELANDO-SE COMPLETAMENTE A AUTUAÇÃO FISCAL COMBATIDA.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Das preliminares

Admissibilidade do recurso

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Da inexistência de nulidade por cerceamento ao direito de defesa da reclamante

Conforme ressaltado, a recorrente propugna pela nulidade do auto de infração sob o argumento de alegada dificuldade de identificar os critérios utilizados pela fiscalização para compor a base de cálculo do crédito tributário, defeito que, defende, não fora saneado pela diligência destinada a esclarecer os pontos em tela. Aduz ainda não haver recebido os demonstrativos apontados como resultado da diligência em comento.

Não merece guarida a tese sustentada pelo sujeito passivo.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. No entanto, no presente caso não se vislumbra a ocorrência de nenhuma das hipóteses de nulidade legalmente previstas, especialmente no tocante ao cerceamento ao direito de defesa da autuada.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal¹. No âmbito do Código de Processo Civil, dispõe o artigo 244 que,

¹ Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.
Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Ou seja, o artigo 244 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio aqui abordado.

Do exame do recurso apresentado pelo sujeito passivo constata-se que as razões em que se fundou o lançamento foram pontualmente e muito bem contraditadas pelo mesmo. No termo de diligência remetido à reclamante (fls. 934/937 – ciência às fls. 937) são referenciadas as diferentes rubricas contábeis consideradas para a composição da base de cálculo do PIS a título de “outras receitas auferidas”, inclusive contemplando, dentre outras, as folhas do processo onde estão acostados os demonstrativos da base de cálculo da referida contribuição.

Necessitasse examinar o conteúdo desses demonstrativos, poderia a recorrente, a qualquer tempo, solicitar vista dos autos à unidade controladora, ou mesmo a cópia dos referenciados documentos. Se não o fez é porque deles não precisou, o que pode ser confirmado, reitere-se, diante da apresentação de argumentos que enfrentam, de forma pontual e detalhada, cada um dos elementos em que se fundou a fiscalização para lavrar o auto de infração objeto da lide.

Logo, em vista da inexistência de vício capaz de redundar em prejuízo para a defesa da recorrente, e, portanto, na conseqüente nulidade do lançamento, rejeito o argumento apresentado pelo sujeito passivo nesse sentido.

Do mérito

De acordo com o relatório supra, a questão material posta em discussão – cujos fatos geradores ocorreram entre 28/02/1999 e 30/09/1999, 30/11/1999 e 28/02/2001, e 30/04/2001 e 31/10/2002 – diz respeito à incidência ou não do PIS sobre “outras receitas auferidas”, bem como sobre o crédito presumido do IPI e sobre as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

A composição das contas objeto do grupo contábil “outras receitas auferidas” pode ser extraída do seguinte trecho do voto que conduziu a decisão recorrida (fls. 969 – v.4):

De acordo com a especificação apresentada em procedimento de diligência, consignada nos demonstrativos de fls. 876/896 e 962, o montante mensal a título de "Outras Receitas Auferidas" é composto pelo somatório de "Outras Receitas" e "Outras Receitas Financeiras", sendo que somente os valores da conta 33000100001 – Venda de Ativo Imobilizado são considerados no item "Outras Receitas". Já o item "Outras Receitas Auferidas" engloba os valores das seguintes contas: 31.0001.2110 – Juros de Mora Recebidos; 31000302110 – Descontos Obtidos, 3100052110 – Rendimentos s/Aplic. Financeiras; 3100062110 – Remuneração de Impostos; 31000702110 – Receita s/Aplic. Financeira, 3100082110 – Atualização Monetária Ativa; 3100092110 – Variação Cambial Ativa; 3100112110 – Juros s/Cap Próprio Recebido; 3200012100 – Aluguéis de Bens; 3200022100 – Dividendos Recebidos, 3200032100 – Prêmios de Seguros; 32000402100 – Recuperações Diversas; 3300020001 – Outras Receitas Operacionais; 3200060001 – Deságio em Investimentos.

Delineado o âmbito da discussão objeto do litígio, passemos ao seu exame.

Da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98

O Programa de Integração Social – PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 07/09/1970, tendo sido criado para “[...] *promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas*” (nos termos do artigo 1º da referida Lei Complementar). Desde então, referida contribuição social tem sido objeto de diversas alterações legislativas, que promoveram modificações nas alíquotas, periodicidade, contribuintes e base de cálculo, acompanhadas de significativas contestações judiciais, algumas acolhidas pelo Poder Judiciário em vista de sua inconstitucionalidade.

Tais questionamentos jurídicos **abrangeram a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS objeto do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998**, tendo entendido o Poder Judiciário, por diversas vezes, que a amplitude de faturamento referida no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, na redação anterior à Emenda Constitucional – EC nº 20, de 1998, não legitimava a incidência de tais contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas contribuintes, advertindo, ainda, que a superveniente promulgação da EC nº 20, de 1998, publicada no dia 16 de dezembro de 1998, “*não teve o condão de validar a legislação ordinária anterior, que se mostrava originariamente inconstitucional*” (Ag.Reg. RE 546.327-3/SP, Rel. Min. Celso Mello).

Assim, entendeu o Poder Judiciário que o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, ao alargar o conceito de faturamento, criara exaçoção nova, assunto o qual deveria ter sido objeto de lei complementar, por força do disposto no artigo 195, § 4º, c/c artigo 154, inciso I, da Constituição Federal. Portanto, o alargamento da base de cálculo da contribuição, objeto da Lei nº 9.718, de 27/11/1998 (decorrente da conversão da MP nº 1.724, de 29/10/1998 – antes, ressalte-se, da EC nº 20, de 15/12/1998), estava maculado por vício formal de constitucionalidade.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840/MG, apreciado pelo pleno em 09/11/2005, decidiu no seguinte sentido (relator Ministro Marco Aurélio):

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas

Assinado digitalmente em 17/12/2010 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, 21/12/2010 por REGIS XAVIER HOL

ANDA

Autenticado digitalmente em 17/12/2010 por REGIS XAVIER HOLANDA

Emitido em 19/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

A decisão teve a seguinte votação:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie Plenário, 09.11.2005.

Posteriormente, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235-1/MG, proferido em 10/09/2008 e publicado em 28/11/2008, **reconheceu a repercussão geral do tema**, conforme ementa do acórdão em tela, que teve a relatoria do Ministro Cezar Peluso:

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.

Em função disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio da Portaria PGFN nº 294, de março de 2010, **dispensou os Procuradores da Fazenda Nacional de apresentar contestação e de interpor recursos**, dentre outras hipóteses, em relação à discriminada no inciso V de seu artigo 1º, segundo a qual: **“V – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão já definida, pelo STF ou pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de julgamento realizado na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, respectivamente”**. O artigo 543-B do CPC trata, justamente, da análise da repercussão geral. Vale lembrar a ressalva contida no parágrafo único do mesmo dispositivo, *verbis*:

Parágrafo único - Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão apresentar contestação e recursos sempre que, apesar de configurada a hipótese prevista no inciso V deste artigo, houver orientação expressa nesse sentido por parte da Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ ou da Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal - CASTF.

No exame do mérito, como se sabe, o julgador administrativo está vinculado à legalidade estrita, por força do disposto no artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90, preceito o qual se repete no artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Especificamente sobre exame de constitucionalidade de norma, o *caput* do artigo 62 do Anexo II do mesmo Regimento veda “[...] 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”, **admitidas, contudo, as exceções elencadas no parágrafo único do referenciado artigo, dentre as quais a de que trata a hipótese objeto de seu inciso I,**

qual seja, afastar preceito “que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal”, como na hipótese presente.

Além disso, o parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, dispõe que,

Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Portanto, há que se analisar a querela diante da atual realidade, que requer seja considerado o afastamento do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em vista de sua declarada inconstitucionalidade pelo STF. Sobre tal dispositivo, vale ressaltar, a título de informação, que o mesmo foi posteriormente revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Dos efeitos, para a lide, da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98

Com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o STF entendeu que o PIS (e a COFINS) **somente podem incidir sobre as receitas operacionais das empresas**, ou seja, aquelas ligadas às suas atividades principais.

Como já ressaltado, as contas que compõem o grupo contábil “outras receitas auferidas”, sujeitas a exame, são as seguintes (conf. voto recorrido, fls. 969 – v.4):

- 31.0001.2110 – Juros de Mora Recebidos;
- 31000302110 – Descontos Obtidos;
- 3100052110 – Rendimentos sobre Aplicações Financeiras;
- 3100062110 – Remuneração de Impostos;
- 31000702110 – Receita sobre Aplicações Financeiras;
- 3100082110 – Atualização Monetária Ativa;
- 3100092110 – Variação Cambial Ativa;
- 3100112110 – Juros sobre Capital Próprio Recebido;
- 3200012100 – Aluguéis de Bens;
- 3200032100 – Prêmios de Seguros;
- 32000402100 – Recuperações Diversas;
- 3300020001 – Outras Receitas Operacionais;
- 3200060001 – Deságio em Investimentos.

Como se pode observar, da relação supra não constam mais as rubricas “Venda de Ativo Imobilizado” (33000100001) e “Dividendos Recebidos” (3200022100), posto que estas não mais integram o litígio, já que, nos termos da decisão recorrida, “*não devem ser computados na base de cálculo do PIS e da COFINS, por expressa previsão legal contida no art. 3º, § 2º, II e IV, da retrocitada lei [nº 9.718/98]*”. Assim, a parte da exigência incidente sobre tais rubricas já foi excluída pela decisão de primeira instância.

Quanto às demais receitas, e diante da declaração de inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da contribuição deverá ser constituída apenas pela receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, devendo ser excluídos, todavia, os montantes decorrentes das rubricas classificadas em “outras receitas auferidas”, posto que não compreendidas no conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, na redação originária da Constituição Federal de 1988, previamente à publicação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Com efeito, referida Emenda Constitucional, como já citado, unificou os conceitos de receita bruta e de faturamento, o que se deu somente após a edição da Lei nº 9.718/98, cujo § 1º do artigo 3º, ampliador do conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, ainda não estava respaldado pelo alicerce constitucional decorrente da reportada EC nº 20/98.

No entanto, no que diz respeito às variações monetárias ativas, estabelece o artigo 9º da Lei nº 9.718/98:

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

Diante da redação do dispositivo em tela, vê-se que o mesmo considera as variações monetárias ativas como integrantes da base de cálculo do PIS e da COFINS. E sobre o artigo 9º da Lei nº 9.718/98 não houve manifestação expressa de inconstitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal.

Todavia, diante da decisão do STF, **o artigo 9º da Lei nº 9.718/98 perdeu, também, sua aplicabilidade**, já que sua redação revela-se incompatível com o entendimento decorrente do afastamento, por inconstitucionalidade, do §1º do artigo 3º da mesma Lei, que trouxe como consequência para a base de cálculo do PIS e da COFINS, como já ressaltado, que a mesma voltara a ser constituída pela receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, dentre as quais não se enquadram, para a recorrente – empresa de natureza industrial e comercial –, as receitas classificadas como financeiras.

Nesse sentido a seguinte decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. NÃO-CABIMENTO. VIGÊNCIA DA LEI 11.187/2005. VARIAÇÕES CAMBIAIS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ARTIGO 3º DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MANDADO DE SEGURANÇA. EXAME DO PEDIDO

DE LIMINAR. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CABIMENTO. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1. Agravo de instrumento interposto contra decisão que indeferiu o pedido de liminar para suspender a exigibilidade dos créditos referentes à contribuição para o PIS e à COFINS. 2. Não conheço do agravo interno tendo em vista que a decisão que antecipou os efeitos da tutela recursal foi proferida em Dezembro de 2007, na vigência da Lei 11.187/2005, que suprimiu seu cabimento em face de decisão que defere liminar nos casos dos incisos II e III do artigo 527 do Código de Processo Civil, e mantenho aquela decisão liminar. 3. A decisão agravada indeferiu o pedido de liminar ao fundamento de que não teria ocorrido a decadência para a constituição dos créditos tributários impugnados, uma vez que não teria transcorrido o prazo de 10 (dez) anos, a contar do primeiro fato gerador, e que, a despeito da alegação de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, o artigo 9º dessa mesma Lei constituiria imposição expressa no sentido de que as verbas decorrentes das variações cambiais advindas de contratos de mútuo celebrados em moeda estrangeira deveriam compor a base de cálculo das contribuições de que se cuida (PIS e COFINS). 4. No que se refere à base de cálculo dos tributos de que se cuida, a Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, estabeleceu, em seu artigo 2º, “que as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento”, correspondente, no dizer de seu artigo 3º e §1º, à “receita bruta”, ou seja, à totalidade das receitas auferidas, independentemente “do tipo de atividade exercida e da classificação contábil adotada para as receitas”. 5. O Supremo Tribunal Federal, concluindo o julgamento do RE 346.084 (rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 9.11.2005), em que se questionava a constitucionalidade das alterações promovidas pela Lei n.º 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da COFINS e do PIS, declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98. 6. A Corte Constitucional entendeu que esse dispositivo, ao ampliar o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita, violou a noção de faturamento prevista no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, na sua redação original, que equivaleria ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 7. Ressaltou-se, no julgamento, que, a despeito de a norma constante do texto atual do art. 195, I, “b”, da CF/88, na redação dada pela EC 20/98, ser conciliável com o disposto no §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, não haveria se falar em convalidação nem recepção deste, eis que eivado de nulidade original insanável, decorrente de sua frontal incompatibilidade com o texto constitucional vigente no momento de sua edição. Afastou-se, ainda, o argumento de que a publicação da EC n.º 20/98, em data anterior ao início de produção dos efeitos da Lei n.º 9.718/98 – o qual se deu em 1º.2.99, em atendimento à anterioridade nonagesimal (CF, art. 195, §6º) – poderia conferir-lhe fundamento de validade, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação (28.11.98), portanto, 20 (vinte) dias antes da EC n.º 20/98. 8. Portanto, declarada a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, mantém-se a base de cálculo constituída apenas pela receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, ficando excluídas, outrossim, as verbas relativas à variação cambial, eis que não compreendidas no conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, na redação originária da Constituição Federal de 1988. 9. A despeito de o artigo 9º da Lei n.º 9.718/98 considerar a variação cambial ativa como base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que o faturamento somente abrange a receita com as vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, nos termos da conclusão do Supremo Tribunal Federal acima exposta acerca da inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da mesma Lei, verifica-se, em cognição sumária e superficial, que essa previsão legal não poderia subsistir, por manifesta incompatibilidade.

10. A orientação que vem prevalecendo no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de ser cabível o recurso de agravo de instrumento em face de decisão que defere ou indefere liminar em mandado de segurança, razão pela qual, também neste particular, não assiste razão à agravada. 11. Agravo interno não-conhecido. 12. Agravo de instrumento conhecido e provido. (grifos nossos)

(TRF 2ª Região. Terceira Turma Especializada. Agravo interno no agravo de instrumento nº 160955. Processo nº 200702010158305. Data da decisão: 20/05/2008. Publicado em 29/05/2008. Relator: Desembargador Federal Francisco Pizzolante. Decisão unânime.)

Em conclusão, **relativamente às receitas integrantes do grupo contábil “outras receitas auferidas”, estas, por não se enquadrarem dentre as receitas operacionais da litigante, não integram a base de cálculo da contribuição em evidência, uma vez declarada a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.**

Pelas mesmas razões expostas acima **também não integram a base de cálculo do PIS os valores correspondentes ao crédito presumido do IPI**, posto que o auferimento dessas receitas não se enquadra no conceito de receita bruta da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza; enfim, tais receitas não estão compreendidas no conceito de faturamento previsto no art. 195, I, “b”, na redação originária da Constituição Federal de 1988, previamente à publicação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

Aliás, sobre o tema, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, também com fundamento na Portaria PGFN nº 294, de março de 2010, desta feita regulamentando o artigo 2º, inciso I, da aludida Portaria², **dispensou os Procuradores da Fazenda Nacional de apresentar contestação e de interpor recursos** em vista de pavimentada jurisprudência do STJ que não admite a incidência do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos seguintes termos:

41. PIS/COFINS. Crédito presumido de IPI. Não é possível incluir o valor do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: RESP 1.130.033; 1.025.833.

OBSERVAÇÃO: No STF, a matéria se encontra submetida a acompanhamento especial na CASTF, com possibilidade de apreciação pelo Tribunal, ainda que não tenha sido reconhecida sua repercussão geral.

Portanto, deverá ser exonerada a parte do crédito tributário em que a base de cálculo do PIS fora composta considerando as receitas classificadas no grupo contábil “outras receitas auferidas”, bem como os montantes correspondentes ao crédito presumido do IPI, uma vez que tais receitas não integram a base de cálculo da contribuição em evidência, posto que declarada a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Por fim, resta examinar se a contribuição objeto do litígio incide ou não sobre **as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus – ZFM.**

² Art. 2º Além das hipóteses previstas no art. 1º desta Portaria, os Procuradores da Fazenda Nacional ficam autorizados a não apresentar recursos nas seguintes situações:

I - quando o acórdão ou a decisão monocrática, proferida por Tribunal Regional Federal, pelo STJ ou pelo STF, tratar de questão jurídica, de índole material ou processual, já definida pelos referidos Tribunais Superiores, em jurisprudência reiterada e pacífica;

Neste comenos, e embora reconheça como razoáveis os argumentos trazidos pela recorrente, entendo ser legítima a incidência do PIS sobre as vendas realizadas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, conforme razões abaixo aduzidas.

De fato, o Decreto-lei nº 288, de 28/02/1967, em seu artigo 4º, equipara a exportações as vendas realizadas para a ZFM. E a Lei nº 9.718, de 1998, nada dispõe acerca da exclusão da base de cálculo do PIS das receitas de exportações ou de vendas para a Zona Franca de Manaus.

No entanto, como bem ressaltado na decisão recorrida, o tratamento que deveria ser dado às exportações e às vendas realizadas para a ZFM foi contemplado na Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, bem como em suas posteriores reedições até a Medida Provisória nº 2.037, de 23/11/2000, nos termos de seu artigo 14, abaixo reproduzido:

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 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;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de

(grifei)

Da leitura do dispositivo acima fica claro que, muito embora o Decreto-lei nº 288/67 tenha equiparado a exportações as vendas realizadas para a ZFM, exportações estas que, nos termos do artigo 14, inciso II e parágrafo primeiro supra, são isentas do PIS e da COFINS, **a legislação específica inerente a aludidas contribuições resolveu, expressamente, não isentar das contribuições em tela as receitas de vendas efetuadas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus**, conforme disposto no § 2º, inciso I, da mesma Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999.

Posteriormente, a Medida Provisória reeditada sob o nº 2.037-25, de 21/12/2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, suprimiu do inciso I, do § 2º, do artigo 14 supra, a expressão “na Zona Franca de Manaus”, conforme se vê abaixo:

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

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

[...]

No entanto, a ausência de referência específica à Zona Franca de Manaus no dispositivo em comento não teve o condão de incluir as receitas decorrentes das vendas para tal região no rol das isenções das contribuições em questão, **posto que a ZFM já está abrangida pelo termo “em área de livre comércio”, mantida na redação do inciso I do § 2º da Medida Provisória reportada** (hoje MP 2.158-35, de 24/08/2001).

Com efeito, não há nenhuma dúvida concernente à caracterização da Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, e isso diante da própria redação do artigo 1º do Decreto-lei nº 288/67, abaixo transcrito:

Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos. (grifei)

Vale ressaltar que as prescrições legais acima comentadas tem vigência “em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999”, conforme *caput* do artigo 14 das reportadas medidas provisórias.

Finalmente, quanto à jurisprudência do STF trazida pela suplicante (ADI 2348-9), referido pleito, como ela própria ressalta, não chegou a ser apreciado em definitivo pela referida corte, já que o processo foi arquivado por perda de objeto em vista da inexistência de aditamento à inicial, necessária, segundo a decisão, diante das sucessivas reedições da medida provisória atacada.

Assim, em que pese ter havido apreciação do mérito da demanda pelo STF quando da concessão da liminar guerreada, e ainda, mesmo admitindo a existência de jurisprudência do STJ favoravelmente aos argumentos da demandante, entendo que acolher sua tese implicaria em desobediência à legalidade estrita imposta pelo artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90, c/c artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, especialmente diante do não enquadramento da realidade fática a nenhuma das hipóteses excludentes do afastamento da norma positiva elencadas no parágrafo único do artigo 62 do mesmo Regimento.

Por tais razões, avalio que **deverá ser mantida a exigência do PIS na parte correspondente às receitas de vendas realizadas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus.**

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto, **preliminarmente**, para **rejeitar os argumentos em defesa da nulidade do lançamento**, e, **no mérito**, para **dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, no seguinte sentido:

- a) para **exonerar** o crédito tributário na parte em que a base de cálculo do PIS fora composta com inclusão dos montantes correspondentes: *i*) às receitas classificadas no grupo contábil “outras receitas auferidas”; *ii*) ao crédito presumido do IPI; e,
- b) para **manter** a exigência do PIS na parte correspondente às receitas de vendas realizadas para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus.

As conclusões acima deverão ser adotadas em relação a todos os períodos objeto do litígio.

Sala de Sessões, em 08 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Redator.

Com a devida vênia do i. relator, a divergência inaugurada cinge-se unicamente ao reconhecimento da isenção da contribuição para o PIS relativamente às vendas efetuadas a empresa situada na Zona Franca de Manaus a partir de 22 de dezembro de 2000 – data de publicação da MP nº 2.037-25 (atual MP nº 2.158-35, de 2001).

A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999 e posteriores reedições até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 23/11/2000 trazia as seguintes disposições de interesse:

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

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 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;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992. (Negritos apostos).

Referida Medida Provisória foi então reeditada sob o nº 2.037-25, de 21/12/2000 (DOU de 22/12/2000) - atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 – apresentando modificação no texto normativo consistente na supressão das receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus do rol de hipóteses de exclusão das isenções conferidas. Vejamos:

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

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

[...]

Dessa forma, tenho como claro que o legislador, ao realizar a referida supressão da referência à Zona Franca de Manaus no texto normativo, conferiu sim, às vendas efetuadas a empresas estabelecidas nesta específica região marcada por incentivos fiscais especiais, a isenção tratada no *caput* e §1º do citado art. 14.

Adequou-se, então, a presente legislação à disciplina traçada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, *in verbis*:

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.

Ademais, é mister ainda destacar que no ínterim entre as Medidas Provisórias nº 2.037-24, de 23/11/2000 e nº 2.037-25, de 21/12/2000 (DOU de 22/12/2000), sobreveio, em 07/12/2000, decisão liminar unânime do pleno do Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIN nº 2.348-9, deferindo medida cautelar com eficácia *ex nunc* para suspender a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus” constante do artigo 14, §2º, I da Medida Provisória nº 2.037-24.

Portanto, dada a cronologia em que os fatos aconteceram, parece-me também claro que o legislador teve ainda por intenção adequar o texto normativo à decisão do STF então vigente, só alterada em 10/02/2005 mediante decisão que declarou prejudicado o pedido por perda de objeto diante da ausência de aditamento à inicial por conta das sucessivas reedições da Medida Provisória atacada.

Alfim, tendo em vista que a Medida Provisória nº 2.037-25 suprimiu a hipótese de afastamento da isenção em relação às receitas de vendas para a ZFM, entendo que essa modificação (supressão de hipótese de afastamento da isenção) conjugada com o art. 4º do DL 288/67, implica a aplicação do art. 14, II (exportação de mercadorias para o exterior) para essas operações.

Em sentido semelhante já decidiram os então Conselhos de Contribuintes: Acórdãos 202-16587, de 19/10/2005; 201-79407, de 29/06/2006 e 202-18132, de 20/06/2007.

Da conclusão

Ante o exposto, nos termos do voto do relator, voto preliminarmente, para rejeitar os argumentos em defesa da nulidade do lançamento, e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para exonerar o crédito tributário na parte em que a base de cálculo do PIS fora composta com inclusão dos montantes correspondentes: *i)* às receitas classificadas no grupo contábil “outras receitas auferidas”; *ii)* ao crédito presumido do IPI.

Processo nº 10920.000462/2003-50
Acórdão n.º **3802-00.312**

S3-TE02
Fl. 1.043

No mais, voto ainda para, a partir de 22 de dezembro de 2000 – data de publicação da MP nº 2.037-25 (atual MP nº 2.158-35, de 2001), considerar isentas da contribuição para o PIS, as vendas efetuadas a empresa situada na Zona Franca de Manaus.

Sala das Sessões, em 8 de dezembro de 2010

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda