



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

Processo nº 10940.001022/2005-43
Recurso nº 246.749 Voluntário
Acórdão nº **3801-00.831 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 09 de agosto de 2011
Matéria LEI 9.718/98 INCONSTITUCIONALIDADE
Recorrente VIANA AGRO MERCANTIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2002, 01/03/2002 a 30/04/2002, 01/06/2002 a 30/06/2002, 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/09/2003 a 30/09/2003

PIS - BASE DE CÁLCULO - ALTERAÇÃO - LEI Nº 9.718/98 - INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL - Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72 e pelo Regimento Interno do CARF.

PIS - BASE DE CÁLCULO - VARIAÇÕES CAMBIAIS - A partir de 01/01/00, as receitas decorrentes de variações monetárias vinculadas à taxa de câmbio serão consideradas utilizando-se o regime de caixa ou de competência, para fins de determinação da base de cálculo do IR, da CSLL, do PIS e da Cofins, a critério do contribuinte.

PIS - BASE DE CÁLCULO - VARIAÇÕES CAMBIAIS VINCULADAS A EXPORTAÇÕES - As receitas decorrentes de variação cambial vinculada a venda de mercadoria ou serviço para o exterior estão sujeitas à incidência do PIS, não se lhes estendendo a isenção/imunidade prevista para as receitas de vendas para o exterior.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS DE MORA - TAXA SELIC - A partir de 01/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Súmula nº 4 do CARF.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa julgadora apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário. Súmula nº 2 do CARF.

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO - Aplica-se a multa de ofício no percentual de 75% por expressa previsão legal, não cabendo questionamentos quanto à sua legalidade/constitucionalidade no âmbito administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os valores de PIS relativos aos períodos de apuração jan/2001 a jan/2002, mar/2002, abr/2002 e jun/2002, relacionados na coluna “PIS impugnado” de fl. 262, mantendo os demais valores, com os correspondentes acréscimos legais. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl e Daniela Ribeiro de Gusmão, que davam provimento integral ao recurso.]

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Sidney Eduardo Stahl, Flávio de Castro Pontes, Daniela Ribeiro de Gusmão e José Luiz Bordignon.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Curitiba/PR, abaixo transcrito:

“Em decorrência de ação fiscal de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 207/216, que exige o recolhimento de R\$ 128.276,64 de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e R\$ 96.207,42 de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 86, § 1º, da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 2º da Lei n.º 7.683, de 02 de dezembro de 1988, e art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos acréscimos legais.

A autuação, lavrada em 13/05/2005 e cientificada em 20/05/2005 (fl. 223), deu-se em razão da apuração de diferenças entre os valores escriturados e os declarados/pagos do PIS, tal como se encontra descrito no quadro “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fls. 212/216, é relativa aos períodos de apuração 01/2001 a 01/2002, 03/2002 a 04/2002, 06/2002, 12/2002 e 09/2003; compõem o auto de infração, ainda, o Demonstrativo de Apuração de fls. 207/208, e o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora de fls. 209/210; o fundamento legal da autuação encontra-se nos arts. 1º e 3º da Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970, arts. 2º, I, 8º, I, e 9, da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º, I, “a”, e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e arts. 1º, 3º e 4º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Tempestivamente, em 20/06/2005, a interessada, por meio de representante legal (mandato à fl. 244), apresentou a impugnação de fls. 225/243, cujo teor é a seguir sintetizado.

Após descrever brevemente a autuação, diz que a lavratura do auto de infração não procede; no título “2 – Da adoção do regime de competência, segundo a legislação vigente”, depois de comentar demonstrativo elaborado pelo fisco relativo à influência da adição da variação cambial passiva e da exclusão da variação cambial ativa no prejuízo fiscal declarado, diz que o entendimento da autoridade fiscal é equivocado e sem amparo legal, pois o regime de competência, que teria adotado, em relação aos aspectos tributários decorrentes das variações cambiais está previsto no art. 375 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, a partir do qual constatar-se-ia que as variações monetárias ativas e passivas, observando-se, para sua classificação, a contrapartida do aumento do valor dos direitos (variações ativas) ou das obrigações (variações passivas), integram a determinação do lucro operacional; após transcrever o art. 9º da Lei n.º 9.718, de 1998, fala que da análise desse dispositivo verifica-se a necessidade da consideração das variações monetárias, inclusive as decorrentes da oscilação do câmbio, na apuração do IRPJ e da CSLL, assim como do PIS e da Cofins; comenta que para melhor esclarecimento dos efeitos tributários das variações

monetárias, faz-se necessária sua classificação quanto ao impacto em seus direitos ou obrigações; assim, em tópicos denominados “variações monetárias ativas” e “variações monetárias passivas”, tece considerações sobre o tratamento a ser dado às variações monetárias (ativas e passivas), segundo os dispositivos legais que transcreve e comenta (para as ativas, art. 375 do RIR/1999, Parecer Normativo n.º 18, de 1984, e art. 3º, § 1º, e 9º da Lei n.º 9.718, de 1998, Lei n.º 10.637, de 2002; e para as passivas, art. 377 do RIR/1999; art. 30, § 1º, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001; art. 187, § 1º, da Lei n.º 6.404, de 1976); conclui, por afirmar (fl. 232): “desta forma, a legislação societária, assim como a comercial, determina que as receitas e despesas sejam reconhecidas nas demonstrações financeiras pelo regime de competência”.

Sob o subtítulo “Oscilação do câmbio – Efeitos na apuração do PIS e da Cofins”, efetua comentários sobre os efeitos contábeis das oscilações da moeda brasileira em face de moedas estrangeiras, no tocante às contas de resultado (receitas e despesas), bem como em contas do ativo e do passivo, e seus efeitos na apuração na base de cálculo do PIS e da Cofins; quanto a isso, destaca-se o seguinte (fl. 233): “2.28 - assim, o estorno da variação cambial decorrente da queda da moeda estrangeira frente à moeda nacional é, na realidade, mero ajuste do valor contabilizado anteriormente. Razão pela qual não há aumento da capacidade contributiva, de modo que não deve ser tributado pelo PIS e Cofins.”; quanto ao tema, transcreve manifestação do Instituto Brasileiro de Contadores, à fl. 234; argumenta que (fl. 234) “(...) agiu nos termos declinados pela legislação vigente na adoção do regime de competência mensal para o reconhecimento das variações cambiais ativas (receitas) e passivas (despesas), sendo improcedente o ajuste praticado pela autoridade fiscal”; a seguir, quanto ao assunto em comento, transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que crê serem pertinentes.

Sustenta (item 3 – “Variações cambiais sobre exportações: imunidade”) que o autuante não detalhou as espécies de receitas referentes os exercícios analisados, exceto no tocante àquelas decorrentes das variações cambiais ativas (receitas) e passivas (despesas); mencionando o acórdão n.º 201-75810 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, esclarece que “as variações cambiais ativas ou passivas somente terão reflexo na receita operacional bruta ou na receita de exportação se gerarem efeito no produto da venda”, e acrescenta que no seu caso as variações cambiais ativas e passivas, que deram origem ao procedimento fiscal são decorrentes de receitas de exportação; com base na IN SRF n.º 247, de 2002, diz que as empresas que exportam deverão recolher o PIS e a Cofins sobre as receitas de variações cambiais positivas que vierem a ocorrer entre a data do embarque das mercadorias e a data do efetivo recebimento do preço; alega que tal entendimento contraria a Emenda Constitucional n.º 33, de 2001, pois tal emenda, que acrescentou o parágrafo 2º ao art. 149 da CF de 1988, prescreve

que ‘as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação’; assim, defende que as variações cambiais ‘positivas’ vinculadas à exportação encaixam-se perfeitamente no conceito de “receitas decorrentes de exportação” que gozam de imunidade tributária por força da precitada EC n.º 33, de 2001; a propósito, menciona a Solução de Consulta n.º 15, de 31/01/2005, emitida no âmbito da SRRF/10ª, cuja ementa transcreve à fl. 238.

Argumenta (item 4 – “Da multa de 75% - efeito confiscatório”) que inexistindo a contribuição exigida pelo fisco, pelo regime de competência adotado, por consequência ficaria afastada a incidência da multa de ofício de 75%; agrega, por outro lado, que multa nesse percentual feriria o disposto no art. 150, IV, da CF de 1988, pois teria “nítido efeito de confisco”; menciona, a propósito, julgado do STF, no qual haveria a redução do percentual de cobrança de multa de 100% para 30%.

Afirma (item 5 – “Juros de mora com base na taxa Selic”) que a taxa Selic tem função tipicamente remuneratória e flutua ao sabor das oscilações do mercado financeiro dos títulos federais e, conseqüentemente, é inaplicável aos débitos tributários, pois, segundo dispõe o art. 161 do CTN, ao crédito tributário pago em atraso são devidos juros de mora e nunca juros remuneratórios; sobre o tema cita ementa de julgamento de recurso especial pelo STJ (fl. 241), e diz “por mais esse ângulo de análise, portanto, se revela a absoluta nulidade da medida fiscal ora impugnada”.

Alega (item 6 – “Alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins – inconstitucionalidade”) que são inconstitucionais os arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, quando determina a incidência do PIS e da Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas, com ofensa ao art. 195, I, da CF de 1988, que estabelecia a hipótese de incidência dessas contribuições sobre o faturamento e não sobre a receita bruta operacional, posto que são conceitos jurídicos distintos, sendo que o faturamento é apenas parte da receita operacional; fala, ainda, que tal alteração somente poderia se dar por meio de lei complementar; diz, ainda, que tais inconstitucionalidades não são sanadas com a edição da EC n.º 20, de 1998.

Por fim, requer o cancelamento do auto de infração.”

Analisando o litígio, a DRJ-Curitiba/PR manteve o lançamento (fls. 257 a 272), conforme ementas abaixo transcritas:

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

A base de cálculo do PIS é o faturamento, entendido como a receita bruta da pessoa jurídica, que corresponde à totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo do PIS e, se tributadas pelo regime de competência, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

IMUNIDADE. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. DISTINÇÃO.

A imunidade relativa às receitas decorrentes de exportação não alcança as variações cambiais, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo da contribuição.

LEGISLAÇÃO. EXAME DA VALIDADE, LEGALIDADE E/OU CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade, legalidade ou constitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LEGALIDADE.

Presentes os pressupostos de exigência, cobram-se, nos percentuais previstos em lei, a multa de ofício e os juros de mora, estes com base na taxa Selic.

Às fls. 277 a 297 consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- *Em face da decisão do STF que julgou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, as variações cambiais não integram mais a base de cálculo das contribuições;*
- *O estorno da variação cambial decorrente da queda da moeda estrangeira frente à nacional e, na realidade, mero ajuste do valor contabilizado anteriormente, não havendo aumento da capacidade contributiva, nem tampouco tributação pelo PIS e pela Cofins;*
- *A requerente agiu nos termos da legislação vigente na adoção do regime de competência para o reconhecimento das variações cambiais ativas e passivas, sendo improcedente o ajuste feito pela Fiscalização;*
- *Citam-se decisões administrativas acerca da matéria;*
- *As variações cambiais em análise são decorrentes de receitas de exportação;*
- *A IN/SRF nº 247/2002 fere a EC nº 33/2001, incorrendo em inconstitucionalidade;*

- *Tais variações encaixam-se no conceito de “receitas decorrentes de exportação”, gozando de imunidade tributária, conforme a referida EC;*
- *Não havendo tributo a recolher, como demonstrado, deve ser afastada a multa de ofício exigida;*
- *Tal multa fere o art. 150-IV da Constituição, pois tem efeito de confisco;*
- *É inaplicável a taxa Selic aos débitos tributários, pois o art. 161 do CTN dispõe que são devidos juros de mora, e nunca remuneratórios;*
- *Segundo declarou o STF, o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é inconstitucional.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Analisando-se o lançamento em questão, vê-se que a autoridade fiscalizadora informa às fls. 212 a 214 (descrição dos fatos e enquadramento legal da autuação) que:

- No curso do procedimento fiscal, a empresa informou ter adotado o regime de competência para o reconhecimento das variações cambiais ativas e passivas;
- O regime de opção do contribuinte deve ser uniforme para todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), não sendo admissível apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de competência e calcular o PIS e a COFINS pelo regime de liquidação, não encontrando qualquer valor a recolher em todos os tributos;
- Foram apurados os valores de PIS a recolher e as respectivas diferenças, considerando as variações cambiais e demais receitas tributáveis, excluindo-se os valores declarados em DCTF, conforme planilhas às fls. 219 a 222.

Analisando-se as referidas planilhas, constata-se que o lançamento considerou as receitas de vendas no mercado interno, receitas técnicas e receitas financeiras, aí incluídas, entre outras, a decorrente de variação cambial.

A decisão de 1ª instância observa que na impugnação interposta o contribuinte contestou apenas a tributação das receitas resultantes do alargamento da base de cálculo das contribuições trazida pela Lei nº 9.718/98 (financeiras), especialmente das

decorrentes de variação cambial, inexistindo contrariedade em relação à parcela decorrente das receitas operacionais.

Assim, conclui o colegiado que a parcela da presente exigência correspondente à tributação destas últimas não integra o litígio instaurado, cabendo o prosseguimento da cobrança dos valores em questão. Tal conclusão está bem clara no acórdão (fl. 258), constando no voto planilhas nas quais são discriminadas as bases de cálculo apuradas pela Fiscalização (fl. 261) e as parcelas impugnada e não contestada da exigência (fl. 262).

Portanto, conclui-se que o objeto do litígio a ser analisado pelo CARF se restringe à tributação das receitas financeiras, visto que a decisão de 1ª instância já determinou que a parcela não contestada do lançamento (receitas decorrentes da venda de produtos e serviços) fosse apartada dos autos para fins de cobrança imediata. Em seu recurso a autuada também se restringe à contestação da tributação das receitas financeiras, especialmente aquelas decorrentes de variação cambial.

- DA INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA LEI Nº 9.718/98

Sobre a base de cálculo do PIS, dispõe a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

(...)

Posteriormente, a definição da referida base de cálculo foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos seguintes termos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(...)

Como se vê, a Lei nº 9.718/98 alterou a base de cálculo do PIS, nela incluindo, além das receitas provenientes da venda de bens e da prestação de serviços nas operações de conta própria, e do resultado nas operações de conta alheia, também as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua totalidade, com as exclusões nela previstas.

Assim, a norma aplicável à apuração do PIS na maioria dos períodos lançados (até o período de apuração nov/2002) – Lei nº 9.718/98 – previa a tributação da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme acima transcrito. Dessa forma, a tributação dos valores referentes às receitas financeiras somente passou a ter fundamento legal a partir da edição daquela Lei, nos termos de seu artigo 3º.

No entanto, no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, o STF considerou inconstitucional a alteração trazida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, relativamente à definição da base de cálculo das contribuições, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis (no caso do PIS, a Lei nº 9.715/98). Abaixo, transcrevem-se as respectivas ementas:

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. Sobrepe-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 auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (Grifou-se)

Sobre tal questão, aquele Tribunal, em decisão recente, manifestou-se no seguinte sentido:

O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para

Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. (Grifou-se)

DJE nº 119, divulgado em 26/06/2009

Leading case: RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso.

Acerca da aplicação, no âmbito administrativo, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, dispõe o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. 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.

No mesmo sentido, estabelece o artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que:

“Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

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

(...)”

Também o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o procedimento administrativo fiscal no âmbito da RFB, recentemente alterado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

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

(...)

Analisando-se as decisões acima transcritas, proferidas pelo plenário do STF, conclui-se, sem a menor dúvida, que o entendimento fixado no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, e reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, inclusive, a sua adoção pelos tribunais inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Desta forma, entendo não mais haver dúvida em relação à definitividade do entendimento da Corte Suprema acerca do tema, independentemente de súmula vinculante, cuja edição, aliás, é questão apenas de tempo. Em consequência, resta atingido o objetivo pretendido no texto das normas acima transcritas, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário.

Destaque-se, ainda, que a não aplicação da norma declarada inconstitucional nada mais é do que a efetivação do princípio da legalidade, basilar no âmbito administrativo e tributário, não se podendo admitir a manutenção de exigência fiscal fundada em dispositivo sabidamente inconstitucional.

Assim, ainda que a autuada não tenha sido beneficiada por provimento judicial, não é possível ao julgador administrativo a aplicação de norma declarada inconstitucional, conforme determinam os dispositivos legais acima transcritos.

Tal questão foi definitivamente soterrada por meio do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, alterado pela Portaria MF nº 586/2010, que determina:

“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Observe-se, por fim, que, em consonância com o entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a já citada Lei nº 11.941/2009, revogando expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

Art. 79. Ficam revogados:

(...)

XII – o § 1o do art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998;

(...)

Por todo o acima exposto, entendo não mais ser passível de tributação a receita financeira auferida pela pessoa jurídica até o período de apuração nov/2002, em razão das decisões proferidas pelo STF relativas à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, nos termos da legislação acima transcrita, bem como da Regimento Interno do CARF.

Quanto aos períodos de apuração dez/2002 e set/2003, a inconstitucionalidade analisada acima não tem qualquer reflexo sobre os valores lançados, uma vez que a partir dos fatos geradores ocorridos em dez/2002 aplica-se o disposto na Lei nº 10.637/2002, a qual não sofreu qualquer alteração por parte do Poder Judiciário, permanecendo seu texto inteiramente aplicável. Portanto, quanto a tais períodos, cabe a análise das questões de mérito trazidas pela autuada.

• DA TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL

Quanto aos períodos de apuração lançados não alcançados pela Lei nº 9.718/98 (dez/2002 e set/2003), a questão a ser esclarecida na presente autuação diz respeito ao momento em que devem ser tributadas as receitas decorrentes de variação cambial.

A recorrente alega ter adotado o regime de competência, estornando a variação cambial decorrente da queda da moeda estrangeira frente à nacional, entendendo tal ato como mero ajuste do valor contabilizado anteriormente, uma vez que não há qualquer aumento em seu patrimônio.

Inicialmente, é necessário trazer um histórico da legislação aplicável ao caso. A partir de fevereiro de 1999 as variações monetárias passaram a ser tratadas como receitas financeiras e tributadas pelo PIS e pela COFINS, por força dos artigos 2º, 3º e 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, este último abaixo transcrito:

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.

No mesmo sentido foi publicado o Ato Declaratório SRF n.º 73, de 9 de agosto de 1999, com a seguinte redação:

Art. Único – As variações monetárias ativas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Não resta dúvida, portanto, de que a partir de fevereiro de 1999, as variações monetárias passaram a ser consideradas receitas financeiras, integrando a receita bruta da empresa, base de cálculo do PIS e da Cofins. No caso específico das variações cambiais, no entanto, ocorreram algumas alterações na regra de apuração da base tributável. Até 31/12/1999, para efeito de tributação da receita decorrente de variação monetária, seja em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes aplicados, adotava-se a regra geral de apuração pelo regime de competência.

Tal sistemática está prevista no § 1º do artigo 187, da Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, que dispõe:

§ 1º – Na determinação do resultado de exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

A mesma regra é adotada pela legislação do imposto de renda, ao tratar da tributação dos resultados das empresas. O artigo 251 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, enquanto o § 1º do artigo 274 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76. Com isso, se não houver disposição expressa em sentido contrário, as receitas, rendimentos e ganhos deverão ser reconhecidos pelo regime de competência. Ao tratar especificamente da apuração das receitas decorrentes das variações monetárias, o artigo 375 do RIR/99 dispõe:

Art. 375 – Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Art. 377 – Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo único do art. 375.

Até dezembro de 1999, como dito, o regime de competência era utilizado como regra geral de tributação pela Cofins e pelo PIS das receitas provenientes de variações monetárias, seja em função da taxa de câmbio, seja em função de outros índices aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Em relação às variações cambiais, contudo, essa regra foi alterada com a edição da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, com os acréscimos da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, e reedições, que continha no artigo 30 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 PIS/PASEP e da 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 tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

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

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

A partir de janeiro de 2000, portanto, por determinação legal, a regra foi alterada apenas em relação às variações monetárias em função da taxa de câmbio. A norma permitiu a apropriação das referidas receitas pelo regime de caixa, facultando à pessoa jurídica o direito de optar pelo regime de competência na determinação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da contribuição ao PIS e da Cofins, observando-se que, neste caso, a opção prevalecerá para todo o ano calendário e para todos os tributos relacionados.

Assim, para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2000, a lei facultava ao contribuinte o direito de optar pelo regime de apropriação das receitas aqui discutidas.

Conforme demonstrado, neste período a regra geral passou a ser a adoção do regime de caixa para efeito de tributação da variação cambial, podendo ser adotado o regime de competência, a critério do contribuinte. Cabe ao sujeito passivo, portanto, analisar a conveniência da adoção de um ou outro regime, levando em conta os efeitos fiscais decorrentes de sua opção. No presente caso, a empresa adotou o regime de competência, conforme por ela informado e considerado pela autoridade fiscal.

Observe-se que a Lei nº 10.637/2002 repetiu o disposto na Lei nº 9.718/98, relativamente à base de cálculo das contribuições: “faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, aplicando-se conjuntamente a legislação correlata à matéria, acima transcrita.

É pacífico o entendimento de que o regime de competência consiste no reconhecimento da receita da empresa no período a que a mesma se referir, independentemente do seu efetivo recebimento. Tratando-se de tributação pelo PIS, em que os fatos geradores ocorrem mensalmente, as receitas devem ser reconhecidas e tributadas em cada período mensal.

No regime de competência, a cada mês é verificada a existência de eventuais ganhos em função da taxa de câmbio. Tal valoração pode ser feita de forma líquida e certa, não estando sujeita à condição de espécie alguma, sendo, portanto, definitiva naquele período de apuração.

Constituindo-se em uma receita, a variação cambial ativa deve compor a base de cálculo do PIS no mês em questão, não havendo na norma opção para qualquer exclusão a ela relativa. Aliás, é o que reitera o já transcrito artigo único do Ato Declaratório SRF nº 73/1999. Feita a tributação, ela se torna definitiva, ainda que no mês seguinte aquele ganho cambial venha a ser revertido pela flutuação da moeda nacional. O contribuinte que opta pelo regime de competência sabe que esta situação pode ocorrer. Se desejasse evitá-la, bastaria ter adotado o regime de caixa, como facultado pelos artigos 30 e 31 da Medida Provisória nº 1.858-10/1999 e posteriores reedições, a partir do período de apuração 01/2000.

Cabe lembrar, no entanto, que a opção se aplica não só ao PIS, mas também à Cofins, IRPJ e CSLL. Se por um lado a adoção do regime de competência pode representar uma desvantagem para o contribuinte para efeito de apuração da Cofins e do PIS, por outro lado, tal sistemática pode ser mais conveniente na apuração de tributos calculados sobre o resultado, como o Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro, em razão da possibilidade de considerar as despesas financeiras na determinação do lucro operacional, de acordo com os artigos 375 e 377 do RIR/99 já transcritos.

Se a autuada, a partir de 01/2000, tinha o direito garantido por lei de apurar o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins incidentes sobre as variações cambiais quando da liquidação das correspondentes operações, ou seja, pelo regime de caixa, e optou pela adoção do regime de competência, não cabe agora contestar a sistemática por ela escolhida, pretendendo modificar a base de cálculo utilizada no auto, apurada com base nos registros contábeis da empresa.

Tal opção é do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal modificá-la ou exercê-la em nome da empresa.

Por todo o exposto, entendo improcedente a alegação da impugnante, considerando que a empresa optou pela utilização do regime de competência, apesar da previsão legal do regime de caixa, a critério do contribuinte. Desta forma, não há que se falar em ajuste dos valores auferidos a título de variação cambial ativa, cabendo sua apropriação no momento de seu registro contábil (regime de competência), nos termos da legislação aplicável.

• DA TRIBUTAÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL VINCULADA A OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

A autuada também questiona a tributação de receitas decorrentes de variação cambial vinculada a operações de exportação, entendendo serem tais receitas imunes, por força da Emenda Constitucional nº 33/2001.

A Lei nº 9.718/98 unificou a apuração do PIS e da Cofins, a partir de fevereiro de 1999. Tal norma foi alterada por meio da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, cuja última edição foi sob o nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, nos seguintes termos:

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

.....

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

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

.....

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

.....

Por fim, a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, alterou o artigo 149 da Constituição, incluindo o § 2º, nos seguintes termos:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

.....

Pelo teor dos dispositivos acima transcritos, vê-se que a isenção, pelo PIS, das receitas de exportação era efetivamente prevista até dezembro de 2001, sendo alçada, a partir desta data, à condição de imunidade, por força da Emenda Constitucional nº 33.

No entanto, a previsão legal e constitucional alcança apenas as receitas decorrentes da venda de mercadorias ou de serviços para o exterior, não se estendendo às receitas financeiras decorrentes de tais operações. Trata-se aqui de receitas de origem distinta:

a receita de venda, decorrente da operação de venda, e a receita financeira, decorrente do fato de tal operação envolver moeda estrangeira, a qual se valoriza, ou não, frente à moeda nacional, gerando crédito, ou débito, para o vendedor. Não há, portanto, como pretender classificar ambas as receitas da mesma forma, uma vez que a primeira decorre da atividade da empresa, sendo assim registrada contabilmente, e a segunda decorre da variação cambial, sendo registrada como receita financeira, por determinação legal.

Sobre a interpretação de norma relativa à isenção, o artigo 111 do Código Tributário Nacional - CTN determina que:

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

.....

II – outorga de isenção;

.....

Desta forma, além da definição e classificação perfeitamente distintas das duas receitas, também a norma geral tributária determina a interpretação restritiva da norma que disponha acerca da isenção, hipótese em análise, não permitindo, portanto, estender o benefício previsto para as receitas de exportação de produtos ou serviços às receitas financeiras decorrentes de tal operação. O mesmo se aplica à imunidade, considerando que, da mesma forma, trata-se do não recolhimento da contribuição, excepcionando-se a regra geral de incidência.

No entanto, qualquer que seja a hipótese considerada, isenção ou imunidade, a natureza diversa da receita decorrente da venda e daquela decorrente da variação cambial relativa à operação de venda não se altera, traduzindo-se a primeira como receita operacional da empresa, e a segunda como receita financeira. A receita de vendas, como já dito, está vinculada à operação de venda (exportação para o exterior de mercadoria ou serviço); a receita de variação cambial está vinculada à variação da moeda estrangeira (compra e venda de moeda estrangeira). Tendo origens e fatos geradores perfeitamente distintos, não há como classificar-se ambas da mesma forma, estendendo os efeitos previstos para a receita de exportação à receita financeira a ela relativa.

Pelo exposto, não procede a alegação da autuada em razão de não haver previsão legal para a não tributação das receitas financeiras decorrentes de variação cambial, ainda que relacionadas a operações de exportação.

- DA TAXA SELIC

A autuada questiona, ainda, a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC, em razão de seu caráter remuneratório, em ofensa ao disposto no artigo 161 do CTN.

A questão já se encontra pacificada no âmbito do CARF, considerando os termos da Súmula nº 4:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”

Desta forma, entendo improcedente a alegação da autuada, devendo ser mantida a incidência dos juros de mora nos termos do lançamento.

- DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

A recorrente, por fim, questiona a imposição da multa de ofício no percentual lançado, entendendo ter a mesma caráter confiscatório, ofendendo o artigo 150-IV da Constituição.

Quanto às questões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade da previsão legal para aplicação da multa de ofício, estas não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação à Constituição, ou a outro dispositivo legal, relativas às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional. Tal limitação decorre da disposição expressa do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, que determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, bem como do princípio da legalidade, pelo qual devem se pautar todos os atos da Administração Pública.

O entendimento acima foi objeto da Súmula nº 2 do CARF.

Verificada a falta de recolhimento da contribuição devida em ato de ofício, e não havendo causa de suspensão da exigibilidade do crédito, não existe outro procedimento possível à autoridade fiscalizadora senão constituir o crédito tributário com todos os acréscimos legais cabíveis, juros de mora e multa de ofício, com base na legislação aplicável, devidamente citada na autuação.

Assim, não cabe a apreciação das questões suscitadas, relativas à constitucionalidade/legalidade da aplicação da multa de ofício no percentual lançado, por não se incluir tal matéria na competência do julgador administrativo.

Por todo o acima exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os valores de PIS relativos aos períodos de apuração jan/2001 a jan/2002, mar/2002, abr/2002 e jun/2002, relacionados na coluna “PIS impugnado” de fl. 262, mantendo os demais valores, com os correspondentes acréscimos legais.

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Processo nº 10940.001022/2005-43
Acórdão n.º **3801-00.831**

S3-TE01
Fl. 330
