



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11543.001400/2004-53  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-009.616 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de outubro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO -  
KOBRASCO

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

Período de apuração: 28/02/2004 a 30/09/2005

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão n.º 3403-001871, de 29/01/2013, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 28/02/2004 a 30/09/2005

COFINS. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO.

Gozam de isenção da COFINS apenas as receitas decorrentes de operações diretas de exportação ou de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

**VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

**As variações cambiais ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de cálculo da COFINS, quando caracterizem direitos definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos à reversão por condições futuras e falíveis.**

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PAGAMENTOS POR SERVIÇOS PRESTADOS. ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS.

A contratação de serviços desvinculados da área operacional ou produtiva do contribuinte impedem o aproveitamento do crédito da COFINS, no regime não-cumulativo.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PAGAMENTOS POR SERVIÇOS PRESTADOS. PROVA. AUSÊNCIA.

A ausência de conteúdo probatório no sentido de que os serviços tomados estavam vinculados à área operacional ou produtiva do contribuinte impedem o aproveitamento do crédito da COFINS, no regime não-cumulativo.

Recurso provido em parte.

A parte grifada da ementa reflete a insurgência da Fazenda Nacional. Em suma, a recorrente pede a reversão do entendimento de que as receitas decorrentes de variações cambiais ativas não seriam receitas tributadas pela Cofins no regime de apuração da não-cumulatividade.

O recurso especial foi admitido por despacho aprovado pelo então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial e, caso conhecido, o seu improvimento.

O contribuinte também apresentou recurso especial, porém não foi conhecido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Não tem razão o contribuinte, quando alega em contrarrazões, que o recurso especial fazendário não deve ser conhecido por 1) ter apresentado somente um acórdão paradigma; 2) falta de prequestionamento e 3) deixar de juntar cópia integral do acórdão paradigma. Na época do recurso vigia a Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, a qual dispunha no art. 67 do anexo II, o seguinte teor:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º **O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada**, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 4º **Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.**

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º **As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso,** desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas.

(...)

Pela leitura do dispositivo constata-se que o recorrente pode apresentar até dois acórdãos paradigmas, portanto pode ser somente um acórdão paradigma. A necessidade de prequestionamento da matéria somente é aplicável ao recurso especial do contribuinte. O § 9º supre a necessidade de apresentação de cópia do inteiro teor do acórdão paradigma.

### **Mérito.**

A discussão de mérito do recurso especial fazendário restringe à legalidade da tributação pela Cofins não-cumulativa das receitas decorrentes de variações cambiais. Embora saibamos que a contribuinte é uma empresa tipicamente exportadora, o acórdão recorrido delimitou que as variações cambiais de que se cuida não decorrem de seus contratos de exportação. Tal fato pode ser retirado dos seguintes trechos do acórdão recorrido:

(...)

Sustenta a recorrente que as variações cambiais ativas incorporadas pela fiscalização à base de cálculo do tributo estariam vinculadas às receitas decorrentes de exportação e, por esta razão, gozariam da mesma imunidade conferida àquelas.

Sem ferir diretamente o mérito do argumento – que, aliás, é objeto de repercussão geral reconhecida pelo Plenário do E. STF no recurso extraordinário no. 627.815 – **limito-me a observar que os elementos de prova constantes dos autos não permitem a conclusão de que as variações cambiais em cogitação provenham apenas e tão somente da valorização dos preços praticados pela recorrente em contratos de exportação de seus produtos.**

Sabe-se, aliás, que a receita de variação cambial pode tanto resultar da valorização de direitos do sujeito passivo (como no caso das exportações a que a recorrente se refere), como da desvalorização de obrigações por ele contraídas, a exemplo do que se dá em contratos de importação, na hipótese de apreciação da moeda nacional relativamente à moeda em que contratada a operação.

Digo isso para enaltecer o fato de que os autos não revelam com a necessária segurança a procedência da variação cambial ativa em discussão. **Aliás, a julgar pelo que consta do relatório anterior ao despacho decisório, as receitas incorporadas**

**pela fiscalização à base de cálculo da contribuição provêm justamente da desvalorização de passivos contraídos pela pessoa jurídica.** Confira-se:

“O sujeito equivocou-se ao não incluir no bojo da base de cálculo da COFINS não-cumulativa os valores decorrentes das variações cambiais dos passivos, conta esta de natureza devedora. Desse modo, os lançamentos a crédito representam uma receita tributável, devendo compor sua base de cálculo.” (fls. 686).

Vê-se que o relator delimitou que não se tratava de variações cambiais decorrentes de exportação e não houve apresentação de embargos de declaração pelo contribuinte. Portanto é de se concluir que a afirmação está correta.

O acórdão recorrido aplicou o entendimento de que essas receitas decorrentes de variações cambiais somente poderiam ser tributadas quando definitivamente realizadas. Ou seja, mesmo o contribuinte optando por apurá-las pelo regime de competência, decidiu-se que a tributação seria pelo regime de caixa. Ocorre que, com a devida *vênia*, não é essa a definição legal para essa tributação.

Inicialmente vejamos o conceito de receita tributável pela Cofins não-cumulativa, constante da Lei n.º 10.833/2003, com a redação da época dos fatos:

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

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

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

Não há dúvidas de que são atingidas pela incidência da Cofins, todas as receitas auferidas pelo contribuinte. No § 3º do mesmo artigo constam as exceções com os tipos de receitas que não são tributadas pela contribuição e nele não constam as receitas financeiras, gênero das quais as receitas cambiais são espécies, também por força de Lei. Vejamos o que dispõe o art. 9º da Lei n.º 9.718/98:

Art.9ºAs 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.**

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

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

De acordo com o relatório de ação fiscal, item 43, e-fl. 719, esta apuração está restrita ao período anterior a agosto/2004.

Em resumo vimos que as variações cambiais são receitas do tipo financeiras e são tributadas pela Cofins no regime não-cumulativo.

Analisemos agora o argumento do contribuinte de que elas somente podem ser tributadas no momento da sua realização, pois antes disso tratariam somente de expectativa de receita. Esse foi o entendimento dado pelo acórdão recorrido. Ocorre que a própria lei ofertou esta possibilidade ao contribuinte, desde que ele fizesse opção por sua tributação pelo regime de caixa. E não é essa a situação do presente processo.

Com a edição da Medida Provisória n.º 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, substituída atualmente pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, é facultado ao contribuinte escolher o regime de apuração das receitas de variação cambial, se regime de caixa ou de competência. A matéria encontra-se assim disciplinada no artigo 30 da MP n.º 2.158-35/2001, que à época dos fatos geradores possuíam a seguinte redação:

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

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

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

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

Em relação aos períodos de apuração do ano-calendário de 2004, de que cuida o presente processo, o contribuinte fez opção por apurar referidas receitas de acordo com o regime de competência. Portanto correto o lançamento fiscal.

Destaque que esta turma proferiu recentemente, em sessão de 23/01/2019, o acórdão n.º 9303-007866, da lavra da ilustre conselheira Vanessa Marini Ceconello, por unanimidade de votos, que tratava exatamente desta mesma matéria. Transcrevo abaixo a parte da ementa correspondente:

(...)

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

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

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

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

(...)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal