



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

Processo nº 18471.001228/2006-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.404 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente CIA. NAVEGAÇÃO DAS LAGOAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS ATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO. REPERCUSSÃO GERAL.

Em reafirmação de jurisprudência, em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que inovou o conceito de faturamento ampliando a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, conforme RE 585.235, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do RICARF/15, impõe a este Conselho Administrativo a aplicação desta exegese, de maneira que, no período de apuração lançado, as variações monetárias e cambiais, na qualidade de receitas financeiras, não sofrem a incidência das contribuições em comento.

COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, mormente para o desiderato do art. 2º, I da Lei nº 9.718/98, não devem depender de evento futuro e incerto e ainda constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fulcro nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional, não servindo como sucedâneo dos aludidos documentos fiscais, escritos particulares emitidos pelo próprio contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS/PASEP. VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS ATIVAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO. REPERCUSSÃO GERAL.

Em reafirmação de jurisprudência, em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que inovou o conceito de faturamento ampliando a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, conforme RE 585.235, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do RICARF/15, impõe a este Conselho Administrativo a aplicação desta exegese, de maneira que, no período de apuração lançado, as variações monetárias e cambiais, na qualidade de receitas financeiras, não sofrem a incidência das contribuições em comento.

PIS/PASEP. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, mormente para o desiderato do art. 2º, I da Lei nº 9.718/98, não devem depender de evento futuro e incerto e ainda constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fulcro nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional, não servindo como sucedâneo dos aludidos documentos fiscais, escritos particulares emitidos pelo próprio contribuinte.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Rodolfo Tsuboi, que reconheciam haver desconto incondicional em relação a seis notas fiscais, e o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que negava provimento ao recurso. O Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida acompanhou o relator pelas conclusões, em relação ao desconto incondicional. O Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira indicou que apresentará declaração de voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro André Henrique Lemos..

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Consubstancia o presente processo auto de infração de PIS/Pasep e Cofins, período de apuração janeiro/2002 a dezembro/2002, decorrente de dedução indevida de descontos incondicionais concedidos e a não inclusão das variações monetárias ativas, quando da apuração dos tributos em epígrafe.

Narra a fiscalização que os descontos em referência não constaram do corpo das respectivas notas fiscais, razão pela qual não poderiam ser qualificados como “incondicionais”. Além do que, não foram computadas as variações monetárias ativas contabilizadas na rubrica “3.3.1.01.004 – Variações Monetárias Passivas”.

Em impugnação o contribuinte sustentou que não haveria lei definindo a forma de concessão de desconto, a fim de classificar como incondicional apenas aquele constante da nota fiscal ou fatura; que foram juntados, por amostragem, documentos denominados “Nota de Desconto”, emitidos na mesma data e com indicação do documento fiscal correspondente, o que demonstraria a concessão do abatimento; que o desconto não está sujeito a qualquer evento futuro e incerto; que as variações monetárias/cambiais registradas não representam ingresso de receita, ainda que adotado o regime de competência, mas mera provisão contábil, razão porque não sofreriam incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

A DRJ Rio de Janeiro II/RJ manteve integralmente o lançamento, mediante decisão assim ementada:

“Receita Financeira. Base de Cálculo.

A partir da vigência da Lei nº 9.718/98, as receitas financeiras integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Regime de Competência. Regime de Caixa. Opção.

Adotado o regime de competência quanto às receitas resultantes de variação cambial, estas devem compor a base de cálculo do PIS e da Cofins na medida em que são auferidas, não importando a época da efetiva liquidação do contrato.

Descontos Condicionais. Integram base de cálculo.

Descontos concedidos não constantes das Notas Fiscais e dependentes de evento futuro reputam-se condicionais e compõem a base de cálculo da Cofins e do PIS.”

Em recurso voluntário o contribuinte, com alguma variação, reprisou os argumentos deduzidos na oportunidade vestibular.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

A questão da tributação, pelo PIS/Pasep e Cofins, das variações monetárias/cambiais ativas, ainda que registradas em contas passivas, pelo regime de competência, e sua qualificação como receitas financeiras, encontra-se hodiernamente ultrapassada pela decisão do STF, em sede de repercussão geral, no RE 585.235, de relatoria do Min. Cezar Peluso, Dje 28/11/2008, que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, nos seguintes termos:

“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 646.084/PR, Rel. orig. Min. Ilmar Galvão, DJ de 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.842/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”.

O dispositivo do recurso extraordinário está assim redigido:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro GILMAR MENDES, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em resolver questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente o Senhor Ministro MARCO AURÉLIO, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, em aprovar (sic) proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro MARCO AURÉLIO, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da 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.”

Desta forma, o conceito ampliado de faturamento, correspondente à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, restou prejudicado, retomando a sua acepção original, compreendendo a venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, como dispunha o art. 2º, *caput* da LC 70/91 e o art. 3º, *caput* da Lei nº 9.718/98.

Com o advento da Lei nº 12.973/14, que alterou o art. 3º, *caput* da Lei nº 9.718/98 e o art. 12 do DL 1.598/77, o faturamento continuou equivalendo à receita bruta, porém, entendendo-se como tal o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Portanto, alijada do sistema jurídico a equiparação de faturamento à integralidade das receitas e cuidando-se, na espécie, de pessoa jurídica cujo objeto social

principal consiste na exploração de navegação interior em portos e terminais brasileiros, como revela o estatuto social de fls. 266 e ss., inegável que as variações monetárias e cambiais lançadas, dada sua natureza de receita financeira, não se qualificam como decorrentes da venda de bens ou prestação de serviços, razão porque, no período lançado, ano-calendário 2002, não se sujeitam à incidência das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins.

Por oportuno, acentuo que a aplicação do precedente citado, RE 585.235, está em consonância com as disposições do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, incluído pela Lei nº 11.941/2009, e o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/15, especialmente o seu parágrafo segundo, a seguir transcritos:

“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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”.

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

§ 1º 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 definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Neste diapasão, tem-se que merece acolhida o recurso neste ponto, excluindo-se da autuação a parcela relativa às variações monetárias/cambiais ativas.

Respeitante, aos descontos incondicionais **concedidos**, por outro lado, não assiste razão ao recorrente.

Anote-se, primeiramente, que a temática relacionada à inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, alhures enfrentada, não influencia a matéria *sub examine*, haja vista que sua regência vem contemplada no parágrafo segundo, inciso I, do mesmo diploma.

Ainda em preambular, conveniente a diferenciação entre os descontos condicionais e incondicionais, para a finalidade de exclusão da receita bruta, muito bem divisada pela Solução de Consulta nº 34/Cosit, de 21/11/2013:

“Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota

fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Dispositivos Legais: *Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2.”*

Feitas as observações pertinentes, mesmo que, em sede estritamente contábil, o desconto possa ser considerado “incondicional” pela tão-só ausência de vinculação a evento futuro e incerto; para efeitos fiscais, mormente perante a legislação tributária federal, a esta condição deve ser agregada outra, consistente na sua expressa indicação em **nota fiscal de venda dos bens ou faturas dos serviços**, conforme impõe o item 4.2 da IN SRF nº 51/1978:

“4.2 Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.”

Tratam-se, portanto, de requisitos cumulativos, não bastando o atendimento de apenas um deles, como parece defender o recorrente.

A inclusão do desconto incondicional em nota, exigida pelo ato normativo em apreço é claramente obrigação acessória, que, por sua natureza, não exige lei, em sentido estrito, para seu estabelecimento, consoante dispõe o art. 115 do Código Tributário Nacional:

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” (destacado)

Já o art. 96 do mesmo diploma disciplina que o termo “legislação” compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (destacado)

As normas complementares, por seu turno, são catalogadas no art. 100 do mesmo *codex*, incluindo-se nessa categoria, por força do inciso I, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, classe a que pertencem as instruções normativas baixadas pela Receita Federal.

Logo, improcedente a argumentação do recorrente segundo a qual a ausência de **lei**, impondo o registro do desconto na nota fiscal, não poderia tolher o seu direito ao vindicado abatimento, quando da apuração das contribuições em debate.

Por via oblíqua, procedentes as glosas efetivadas, objeto de contestação.

Como não bastasse, os documentos denominados “notas de desconto”, a que se referem o recorrente, são escritos particulares, por ele próprio confeccionados, sem qualquer respaldo na legislação fiscal, constituindo um *modus operandi* peculiar de agir.

Ainda que não seja vedada a utilização desse método de aplicação de descontos, o seu emprego corre à conta e risco do contribuinte, como se verifica neste processo, que não poderá invocar, em seu proveito, um pretenso direito sobre tais verbas, justamente pela ausência de amparo legal ao modelo adotado, em contraposição à forma definida pela legislação.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir as parcelas referentes às variações monetárias e cambiais ativas.

Robson José Bayerl

Declaração de Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Apresento a declaração de voto a seguir, para expor os motivos pelos quais divergi do entendimento do i. Conselheiro Relator, no enfrentamento da segunda matéria objeto do Recurso Voluntário, que versa sobre a natureza de descontos concedidos pelo contribuinte.

De acordo com o Termo de Constatação (fls. 104), a Fiscalização exige Contribuição para o PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("PIS/COFINS") sobre valores que teriam sido indevidamente excluídos da base de cálculo das contribuições pelo Recorrente, sob o entendimento de que tais valores não seriam descontos incondicionais, mas descontos de natureza financeira, levando em consideração que tais descontos não constavam no corpo da nota fiscal.

A seu turno, a Recorrente defende a natureza incondicional dos descontos, que não estariam vinculados a evento futuro e incerto, e que essa natureza não poderia deixar de ser considerada somente pelo fato de os descontos não estarem lançados na nota fiscal, tendo em vista que a Recorrente emite um documento denominado “*Nota de Desconto*”, no mesmo dia da emissão da nota fiscal, em que discrimina o nome do tomador, o número da nota fiscal a ela

vinculada, o valor do desconto, não havendo nesse documento qualquer informação a respeito de condições para a obtenção do desconto.

Sobre a matéria, prevê o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/1998, que os descontos incondicionais concedidos deverão ser excluídos da base de cálculo, para fins de apuração das contribuições. Em complemento, ato de natureza infra legal, que disciplina procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços, para tributação das pessoas jurídicas, condiciona a exclusão da base de cálculo ao cumprimento de obrigação acessória consistente em refletir a concessão do desconto na respectiva nota fiscal, nos seguintes termos: *"descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da Nota Fiscal dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos"* (Instrução Normativa SRF nº 51/1978)

Quanto ao desconto financeiro, é aquele concedido pelo vendedor de mercadorias ou prestador de serviços aos seus clientes, na hipótese de pagamento da fatura em data anterior ao do vencimento, mediante a aplicação de uma taxa de desconto, calculada sobre o período antecipado. Assim, o preço da compra e venda de mercadoria ou da prestação de serviços é pactuado, ocorre o fato gerador, e no futuro, a depender de certo evento – o pagamento antecipado, aquele desconto poderá ser dado ou não. Trata-se, pela sua natureza, de um desconto condicionado e não um redutor do preço, não podendo ser excluído da base de cálculo das contribuições.

Nesse processo, a Fiscalização, ao verificar que tais valores não haviam sido oferecidos à tributação e não constavam nas notas fiscais, assumiu que se tratavam de descontos financeiros e lançou o valor correspondente à inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições.

De forma diversa do i. Relator, não entendo que a exclusão da base de cálculo de determinado desconto dependa de que conste na emissão da nota fiscal. É verdade que se trata de uma obrigação acessória e não pode ser ignorada pelo contribuinte. Por outro lado, o mero descumprimento da obrigação acessória não pode resultar na imediata cobrança do tributo. Ocorre que, caso o desconto tivesse sido lançado na nota fiscal, a presunção de sua natureza correria de forma favorável ao contribuinte e o ônus argumentativo da Fiscalização ao realizar o lançamento seria maior. Do mesmo modo, não estando tais valores lançados na nota fiscal, cabe ao contribuinte fazer prova de que, apesar disso, tais descontos têm natureza de desconto incondicional e, em consequência, estão excluídos da base de cálculo das contribuições.

Em outras palavras, a ausência de nota fiscal contemplando os descontos dados pelo contribuinte não pode selar a sua sorte e oferecer tais valores imediatamente à tributação, sendo possível ao contribuinte provar a natureza de tais valores que, se de desconto incondicional, não poderão ser oferecidos à tributação da PIS/COFINS, independentemente da emissão de nota fiscal nesse sentido. É claro que, por não constar o desconto na nota fiscal, a conduta do contribuinte ficará sujeita à cominação das penalidades cabíveis pelo descumprimento dessa obrigação acessória, mas não além disso.

No presente caso, a Recorrente apresenta apenas 6 (seis) notas fiscais, com as respectivas *"Notas de Desconto"*, cujo montante de desconto não chega a 1% (um por cento) do valor de desconto que foi rejeitado pela Fiscalização.

Pelo exame dessas notas fiscais, existem características que militam a favor do afastamento da natureza de desconto financeiro imputado pela Fiscalização. As notas fiscais são emitidas com um curto prazo de vencimento, em torno de 2 (duas) semanas da data de emissão, quando o comum é a prática de desconto financeiros em atividades empresariais que concedem um prazo ordinário mais longo à clientela, de 60 (sessenta), 90 (noventa) dias, para pagamento. Além disso, os valores de descontos são extremamente altos (descontos que variam de 10% a 30% do valor da nota fiscal), o que demandaria a aplicação de uma taxa de desconto altíssima, considerando o reduzido prazo entre emissão e vencimento das notas fiscais. Quanto à data de pagamento, não é possível verificar sua ocorrência próxima à data de vencimento, o que, a meu ver, seria capaz de afastar desde logo a sua natureza de desconto financeiro. Nas poucas notas fiscais em que foi possível fazer essa identificação, o pagamento ocorreu logo após as suas emissões (Notas Fiscais nº 99 e 12424).

Soma-se ainda, nas notas fiscais acostadas, a existência das denominadas “*Notas de Desconto*”, que foram emitidas na mesma data das notas fiscais e não condicionam o desconto a qualquer evento.

Muito embora pudesse a Recorrente ter juntado provas adicionais para afastar a natureza de desconto financeiro nas operações objeto do lançamento, penso que o conjunto dos elementos é suficiente para afastar essa natureza nas operações acima examinadas (Notas Fiscais de nº 99, 12424, 12607, 221, 574 e 738), com o consequente afastamento do lançamento delas decorrente, motivo pelo qual peço vênha para divergir, nessa parte, do bem fundamentado voto do i. Conselheiro Relator.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira,

Peço permissão para apresentar declaração de voto por meio da qual resumo meu entendimento e justifico minha posição nessa sessão, que dissente da exposta pelo mui balizado voto do relator, o Ilustre Conselheiro Robson José Bayerl.

Concentro-me, aqui, na questão da inclusão das variações monetárias e das cambiais na base de cálculo das contribuições sociais.

O respeitável relator aponta que nessas bases de tributação não foram computadas as variações monetárias ativas contabilizadas na rubrica “3.3.1.01.004 – Variações Monetárias Passivas”. Mas ele entende que a razão socorre a contribuinte, em detrimento da visão da autoridade fiscal, por que a declaração de inconstitucionalidade dada pelo RE 585.235, de relatoria do Min. Cezar Peluso, Dje 28/11/2008, afastou a inclusão desses tipos de variações, consideradas então como receitas financeiras.

Prossigo, embora claudicante, tentando estudar essa matéria, e, até o momento, meu entendimento é fruto dessas leituras, que submeto aos senhores Conselheiros, e a partir do que espero por sua orientação a respeito.

Preliminarmente, entendo - o que já é do domínio público - que o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 (RREE nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 09/11/2005 - Inf/STF 408; RE nº 646.084/PR, Rel. orig. Min. Ilmar Galvão, DJ de 1º.9.2006; e RE 585.235, de relatoria do Min. Cezar Peluso, Dje 28/11/2008), proclamando que a ampliação da base de cálculo das contribuições sociais (Cofins e PIS) por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. A inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito e, embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, parágrafo único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, arts. 741, parágrafo único; e 475-L, § 1º, redação da Lei nº 11.232/2005). Afastada a incidência do § º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliara a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação.

Entretanto, essa declaração de inconstitucionalidade, face a diversidade de atividades das pessoas jurídicas, não definiu quais cujas receitas delas decorrentes estão incluídas ou não nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Tanto é assim, que, à Suprema Corte têm sido endereçados novos pedidos, questionamentos e argumentações para se obter o esclarecimento pacificador para se saber que receitas são as que devem ser tributadas. E, a meu ver, este é o caso das instituições financeiras, das seguradoras, das prestadoras de serviços de transportes, e muitos outros tipos, para decidirmos se as receitas provenientes de suas atividades, mas que não correspondem exatamente às vendas de mercadorias e de serviços, devem ser incluídas nas bases de cálculo dessas contribuições sociais. Esse também é o caso das denominadas receitas financeiras, em que muitos pedem à Suprema Corte que pacifique as contendas, uma vez que não se considera que tenham sido superadas por aquela declaração de inconstitucionalidade.

Portanto, afirmar que o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, é inconstitucional não supre a necessidade de se estabelecer o significado do texto de modo a visualizarmos as hipóteses de incidência dele decorrentes.

Ou seja, *datíssima vênia* da interpretação do ilustre relator, não consegui chegar à mesma conclusão, de que a declaração de inconstitucionalidade teria meridianamente excluído da base de tributação quaisquer receitas financeiras, as variações cambiais, as variações monetárias.

Vejamos que o relator apresentou seu argumento, sublinhando a centralidade da definição da faturamento e de receita:

“Desta forma, o conceito ampliado de faturamento, correspondente à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, restou prejudicado, retomando a sua acepção original, compreendendo a venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas

operações de conta alheia, como dispunha o art. 2º, caput da LC 70/91 e o art. 3º, caput da Lei nº 9.718/98.

Com o advento da Lei nº 12.973/14, que alterou o art. 3º, caput da Lei nº 9.718/98 e o art. 12 do DL 1.598/77, o faturamento continuou equivalendo à receita bruta, porém, entendendo-se como tal o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Portanto, alijada do sistema jurídico a equiparação de faturamento à integralidade das receitas e cuidando-se, na espécie, de pessoa jurídica cujo objeto social principal consiste na exploração de navegação interior em portos e terminais brasileiros, como revela o estatuto social de fls. 266 e ss., inegável que as variações monetárias e cambiais lançadas, dada sua natureza de receita financeira, não se qualificam como decorrentes da venda de bens ou prestação de serviços, razão porque, no período lançado, ano-calendário 2002, não se sujeitam à incidência das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins.”

Mas, mesmo que adotemos como base preliminar de análise de que aquelas decisões judiciais estabeleceram uma definição para receita tributável, ou para faturamento, ainda assim não seria inarredável concluir que as variações cambiais e as monetárias não estariam abrangidas nesses conceitos e na base de tributação dessas contribuições. Assim o é, e isso fica patente, quando consideramos:

(1º) que é possível que haja variações monetárias e cambiais com relação estrita às atividades operacionais da contribuinte, e seria paradoxal ou incongruente serem essas variações tratadas como não operacionais, uma vez que elas possuem uma dependência umbilical com a natureza das atividades a partir de onde originam-se as incidências das variações monetárias ou das cambiais; por exemplo, as variações cambiais incidentes sobre as receitas de vendas são dessas dependentes, e em sua qualidade de serem vinculadas pertencem ao conceitos de resultados das atividades de venda, o que implica em serem abrangidas pelo conceito que as leva à base de tributação em questão;

(2º) que a Lei 9.718, de 1998, trazia positiva e expressa norma disciplinando as variações cambiais e as monetárias (reproduzida a seguir) - demonstrando que a Lei tinha como certo a inclusão dessas variações nas bases de cálculo, e necessitava estabelecer como deveriam ser calculadas e como deveriam ser consideradas no cotejar com o Imposto de Renda -, e o questionamento da não constitucionalidade do § 1º do artigo 3º dessa Lei nas Altas Cortes em nenhum momento se estendeu aos outros dispositivos dessa Lei, que estavam válidos antes e permaneceram válidos depois dessas decisões do Supremo Tribunal Federal.

“Lei 9.718, de 1998:

Artigo 3º (...)

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

(...)

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.”

Nesse âmbito não há definição judicial de observação compulsória que exclua os valores recebidos a título de variação monetária ou a título de variação cambial para fins de cálculo do PIS e da COFINS. Ao contrário do que explica a recorrente, esse tipo de valores deve ser considerado como receita operacional por corresponder a atividade típica de pessoa jurídica dedicada ao ramo de navegação. Tendo em vista essas peculiaridades, esses valores constituiriam uma receita a ser considerada equivalente àquela proveniente da venda de mercadoria e de prestação de serviços.

Considero que não assiste razão à recorrente nesse particular.

Eloy Eros da Silva Nogueira.