



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 18471.001536/2002-31  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.181 – 3ª Turma  
**Sessão de** 6 de julho de 2016  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FERTECO MINERAÇÃO S/A (INCORPORADA PELA COMPANHIA VALE DO RIO DOCE - CVRD)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/12/2001

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. COFINS. BASE DE CALCULO. FATURAMENTO.

Tendo o Supremo Tribunal Federal declarado inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, é de se entender que a receita a ser tributada pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, com base na referida lei, corresponde ao faturamento. O que, por conseguinte, cabe afastar da tributação pela Cofins as receitas cambiais ativas.

E, no que tange especificamente às receitas cambiais ativas decorrentes de exportação, conforme decidido pelo STF, quando da apreciação do RE 627.815, devem ser afastadas tais receitas da incidência da Cofins, em respeito a regra de imunidade preceituada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Fez sustentação oral a patrona do contribuinte, Dra. Catarina de Lima e Silva Borzino, OAB/RJ 134.228, escritório Vieira Rezende

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Júlio Cesar Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Erika Costa Camargo Autran, Robson José Bayerl (suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Valcir Gassen (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **137.647**, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando acórdão com a seguinte ementa (Grifos meus):

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/06/1999 a 31/12/2001*

*DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO PLENO DO STF. CONTROLE DIFUSO. APLICAÇÃO PELO CONSELHO DE CONTRIBUENTES. POSSIBILIDADE.*

*Nos termos do art. 49 do Regimento Interno do Conselho dos Contribuintes, é possível a aplicação nesta instância administrativa de decisão plenária do STF, mesmo em controle difuso de constitucionalidade, desde que seja do Pleno daquela Corte Suprema.*

*PIS/COFINS. BASE DE CALCULO. FATURAMENTO.*

*Nos termos decididos nos Recursos Extraordinários nºs 357950, 390.840, 358.273 e 346.084, que declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS e da Cofins é o faturamento da pessoa jurídica.*

*Recurso provido.”*

Insatisfeita, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, requerendo o saneamento da omissão e contradição apontada, conforme segue:

*[...]*

*O objeto do presente julgado cinge-se a exigência de crédito tributário atinente às diferenças apuradas pela fiscalização no tocante ao recolhimento da COFINS no período de junho de 1999 a dezembro de 2001.*

*Em apreciação ao Recurso Voluntário interposto pela empresa, a então Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes entendeu adequado excluir do lançamento os valores não oriundos da venda de mercadorias e prestação de serviços, em consonância com a decisão proferida pelo STF em controle difuso acerca da inconstitucionalidade do §19, do art. 3º, da Lei 9.718/98.*

*Independente de qualquer contestação no que tange inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS, cumpre ressaltar que o presente acórdão, na forma como apresentado, enseja grave omissão passível de resultar em equívocos quando da execução do julgado.*

*Ocorre que o aresto não deixa claro quais são as receitas/valores objeto da autuação que supostamente consubstanciariam receita não operacional.*

*Com efeito, a partir da documentação carreada aos autos e do Termo de Constatação Fiscal (fl. 09) é possível observar que o lançamento decorre de divergências na base de cálculo relativas a ganhos em variação cambial registrados sobre direitos e obrigações em moeda estrangeira e receitas de aplicações financeiras.*

*Estando devidamente evidenciadas as rubricas não incluídas na base de cálculo do tributo, mostra-se relevante que o colegiado se pronuncie acerca da subsunção destas ao conceito de faturamento decorrente da declaração de inconstitucionalidade, a fim de que o julgado evite toda e qualquer controvérsia acerca do tema.*

*Neste aspecto, não se pode olvidar que a declaração de inconstitucionalidade pelo STF não alterou o critério definidor da base de incidência da COFINS/PIS como o resultado econômico da atividade empresarial vinculada aos seus objetivos sociais. Ao revés, apenas firmou o entendimento de que não é qualquer receita que pode ser considerada faturamento para fins de incidência da COFINS/PIS, mas apenas aquelas vinculadas à atividade mercantil típica da empresa.*

*Sob essa perspectiva, imperioso saber, dos valores que a contribuinte impugna, quais efetivamente se enquadram na concepção de faturamento oriundas do exercício da atividade empresarial e quais transbordam esse conceito, de forma a determinar a eventual exclusão de algumas rubricas da base de cálculo da COFINS objeto do presente lançamento.*

*Neste contexto, inclusive, cumpre observar que os valores atinentes à variação cambial têm o condão de se enquadrar no atual conceito de faturamento, na medida em que a empresa objeto dos autos possui, dentre as atividades constantes de seu objeto social, a exportação de mercadorias, conforme se pode observar do art. 39, do estatuto social juntado a fl. 55.*

*Com efeito, eventual variação cambial da moeda estrangeira deve constituir faturamento por ser mera decorrência do exercício de atividade típica da empresa, em consonância com o conceito disposto pelo STF e corroborado pelo presente acórdão do CARF.*

*Outro aspecto relevante que requer retificação no julgado refere-se indicação de provimento do recurso na ementa e no dispositivo do acórdão de forma incorreta e contraditória, na medida em que transparece a informação de que houve o total provimento, quando, em verdade, este se deu parcialmente.*

*Ocorre que o pedido do Recurso Voluntário está consubstanciado na anulação do auto de infração e eventual provimento total do recurso ensejaria o cancelamento do lançamento, o que não se deu na hipótese.*

*Com efeito, o acolhimento da tese de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo disposta no § 1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98, imputa tão-somente provimento parcial, conforme devidamente*

*indicado no último parágrafo do voto vencedor (fl. 237), o que requer a retificação da ementa e do dispositivo do acórdão neste sentido.*

*[...]*”

Conforme Despacho de fl. 288, tais embargos não foram admitidos, conforme segue:

*“Trata-se de recurso de embargos de declaração oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no Acórdão 203-12.658 de fls. 228 e seguintes, pois que o mesmo estaria eivado de vício omissivo, uma vez que não se aprofundou no esclarecimento do alargamento da base de cálculo da COFINS.*

*Em linha com a jurisprudência pacificada em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, o Colegiado reconhece a inconstitucionalidade do parágrafo 1, do artigo 3º, da Lei 9718/98, sendo que única discussão que remanesce sobre o tema na Corte Suprema é a questão das receitas financeiras para as seguradoras e instituições financeiras, pois que para elas aquelas seriam próprias, e portanto exigíveis (RE 609096).*

*Ora, se assim o é, não precisava a decisão consubstanciada no acórdão embargada ter adentrado em tamanho detalhando, sendo certo que receitas decorrentes de variações cambias e aplicações financeiras, obtidas pela Embargada, nos moldes do tudo quanto esclarecido, não estão sujeitas a incidência da COFINS.*

*Assim, não admito os embargos opostos.*

*À consideração superior,*

*[...]*”

Em seguida, não foi conhecido os embargos interpostos pelo Presidente da 4ª Câmara em exercício à época.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, requerendo seu conhecimento e provimento para reformar o acórdão recorrido.

Alega a Fazenda Nacional, entre outros, que as receitas decorrentes de variações cambiais ativas têm sustentáculo no artigo 9º da Lei 9.718/98, cuja presunção de constitucionalidade permanece incólume na jurisprudência pátria.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido, nos termos do Despacho de fls. 374/375.

O sujeito passivo, então, apresentou Contrarrazões às fls. 299 a 367, alegando, entre outros, que o Supremo Tribunal Federal, em recente julgado do Recurso Extraordinário nº 627.815, com repercussão geral reconhecida, decidiu que as receitas de exportação decorrentes de variação cambial, exatamente os valores tratados no presente processo administrativo, não devem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade é de se conhecê-lo, vez que houve apontamento de divergência jurisprudencial. O que concordo com o exame de admissibilidade constante do Despacho de fls. 374 a 375.

Eis que o recurso se assenta na possibilidade de se questionar decisão não unânime de turma julgadora, quando contrária à lei ou evidência de prova, e, considerando a decisão prolatada anteriormente a 30.6.09, que, por conseguinte, direcionaria o processamento, nos termos do Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria 147/07.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar o cerne da lide – qual seja, se seria cabível ou não a tributação pela Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas na importação e exportação, relativas aos períodos de apuração de 02/1999 e 12/2001.

Para o deslinde dessa questão, primeiramente, cabe trazer que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, restando o conceito de "faturamento" definido como sendo a receita proveniente da atividade da empresa com a venda de mercadorias e pela prestação de serviço, e não mais a totalidade das receitas auferidas.

Dessa forma, vê-se que a partir da decisão do STF declarando inconstitucional o art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, nos autos dos Recursos Extraordinários 390.840-MG, 357.950/RS e 358.273/RS, não há que se falar em incidência da Cofins sobre quaisquer outras quantias que não correspondam aquelas decorrentes do faturamento das pessoas jurídicas.

Frise-se a ementa consignada por aquele Tribunal – RE 390.840-MG (Grifos meus):

*“Ementa*

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de*

*mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”*

Proveitoso também trazer o decidido pelo STF, reconhecendo a repercussão geral do tema, conforme ementa do julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235/MG, em 10.9.08, que teve como relator o Ministro Cezar Peluso (Grifos meus):

*“EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006)(grifei).”*

Finalizando, reflete-se ainda o reconhecimento da “Repercussão Geral”:

*“Referida matéria foi reconhecida como de “Repercussão Geral” conforme a seguir se transcreve:*

*Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu 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, aprovou 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. Plenário, 10.09.2008.(grifei).”*

Sendo assim, com tal definição da base de cálculo do PIS e da Cofins de forma definitiva pelo STF, no que diz respeito à inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, vê-se que essa Conselheira deve respeitar o decidido pela Corte, em respeito ao art. 62, Anexo II, do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores (Grifos meus):

***“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 do Supremo Tribunal Federal;***

*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 do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;*

*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 1973.*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*[...]”*

O que, por conseguinte, em se tratando de receita de variação cambial ativa, tenho que tal receita ora em discussão não corresponde ao sentido estrito de "faturamento".

Ressalta-se que o STF não fez distinção sobre a variedade de ramos de atividade econômica dos contribuintes, tampouco trouxe que faturamento equivale a todas as receitas operacionais auferidas pelas empresas, pacificando o entendimento de que a receita a ser tributada pelas contribuições ao PIS e à Cofins deveria ser entendida como a receita de vendas de mercadorias e pela prestação de serviços.

Enfatizando, é de se ater que o STF vem adotando o conceito restritivo de prestação de serviços, tanto é que julgou inconstitucional a tributação, pelo ISS, da "locação de bens móveis", entendendo que, para ser considerado "serviço", este deve preencher os requisitos do conceito jurídico, que é "obrigação de fazer" e, para ser tributável, costuma-se exigir o critério "preço".

O que, por óbvio, tem-se que a receita de variação cambial ativa não seria tributada pela Cofins, pois decorre da flutuação do dólar. É de se trazer ainda que a variação cambial ativa decorrente de operação de importação tampouco seria atrelada ao faturamento, eis que a empresa somente “fatura” quando vende uma mercadoria, e não quando compra (ou importa uma mercadoria).

Dessa forma, pelo exposto acima, já resta afastar a tributação da Cofins da receita de variação cambial ativa.

No que tange à natureza da receita de variação cambial ativa, argumentação exibida pela Fazenda Nacional de que a Lei 9.718/98 trouxe que tais variações possuem a natureza de Receita Financeira e, portanto, sofrem incidência de PIS e de Cofins, eis que a redação traz:

*“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.”*

Tem-se que tal natureza reforça ainda mais o afastamento da tributação pela Cofins sobre tal receita, pois as receitas financeiras não devem ser confundidas como “faturamento”, vez que não são decorrentes da prestação de serviço e da venda de mercadorias, mas sim de mera flutuação do dólar.

Caso o legislador tenha elaborado o art. 9º da Lei 9.718/98 para se fazer incidir as contribuições sobre a variação cambial ativa, é de se verificar que, com a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei, tal dispositivo perdeu a razão de sua existência, tendo em vista que com a declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo, a base de cálculo que abrangia todas as receitas, independentemente da forma como eram registradas, passou a ser estritamente o “faturamento” da empresa.

Sendo assim, entendo que não cabe invocar o art. 9º da Lei 9.718/98 para se forçar a incidência da Cofins sobre as variações cambiais ativas.

Ademais, quanto às receitas de variação cambial decorrentes de exportação, é de se trazer ainda que o STF em recente julgado do Recurso Extraordinário 627.815, com repercussão geral reconhecida, decidiu que as receitas de exportação decorrentes de variação cambial não devem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS.

Para melhor elucidar o posicionamento do STF, peço licença para transcrever parte do acórdão consignado (Grifos meus):

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 627.815 PARANÁ*

*RELATORA :MIN. ROSA WEBER*

*RECTE.(S) :UNIÃO*

*PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL*

*RECDO.(A/S) :INCEPA REVESTIMENTOS CERÁMICOS LTDA*

*ADV.(A/S) :HENRIQUE GAEDE E OUTRO(A/S)*

*EMENTA*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.*

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira.*

*Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.*

*III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando conseqüências financeiras*

*do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.*

**IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.**

*V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.*

*VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.*

*Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º,*

*do CPC.*

**A C Ó R D Ã O**

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, em conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.*

*Brasília, 23 de maio de 2013.*

*Ministra Rosa Weber*

*Relatora”*

O STF, nesse julgado, decidiu de forma definitiva que não há que se falar em se tributar pela Cofins a variação cambial positiva decorrente de operações de exportação.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora