



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

Processo n° 18471.001568/2006-61
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.987 – 3ª Turma
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria PIS E COFINS
Recorrente EQUANT SERVICES BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/10/2003 a 31/01/2004
01/12/2004 a 31/12/2004

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Somente nos casos em que restar comprovado que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, é que se torna aplicável a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência do PIS/Pasep não-cumulativo.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n° 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas 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 n° 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n° 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2003

COFINS NÃO-CUMULATIVA. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Somente nos casos em que restar comprovado que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, é que se torna

aplicável a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência da Cofins não-cumulativa.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para aplicar alíquota Zero referente ao período de 12/2004 por força do decreto 5.164/2004, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte com fulcro no artigo 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 330201.550** (e-fls. 273 a 285) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 24/04/2012, no sentido dar provimento parcial ao

recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/10/2003 a 31/01/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

COFINS. LEI Nº 9.718/98 (ALARGAMENTO DE BASE). INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O recente julgamento de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 pelo Supremo Tribunal Federal não pode ser ignorado pelo tribunal administrativo, devendo, inclusive, ser reconhecido e aplicado de ofício por qualquer autoridade administrativa a nulidade da norma, sob pena de enriquecimento ilícito.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 10.637/02 e Nº 10.833/03 RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA

Por determinação legal e para fins de apuração da Cofins, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato. Optando pelo regime de competência, mensalmente ajusta-se a variação cambial ativa de cada contrato desde a data da contração, de modo a preservar a base de cálculo real da exação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Não resignada, a Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativos das receitas de variação cambial ativa, antes da liquidação dos respectivos contratos. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3403-01.551 e 3403-001.976.

Consoante despacho de admissibilidade s/nº, o apelo especial da Contribuinte teve seguimento, pois comprovada a divergência jurisprudencial, bem como atendidos os demais requisitos do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009.

Nessa esteira, devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, postulando a negativa de provimento ao recurso.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de incidência do PIS/Pasep não-cumulativo sobre as variações cambiais ativas decorrentes de exportação, devido à imunidade do art. 149, §2º, inciso I da CF/88

Ocorre que as variações cambiais ativas são oriundas e inerentes aos contratos de exportações de bens, decorrendo diretamente do negócio jurídico realizado pela empresa. Assim, não podem as operações cambiais ser dissociadas da exportação das mercadorias, por resultarem de exigência de outros países para os quais a Contribuinte efetua as exportações.

Portanto, a imunidade do PIS e da COFINS (cumulativas e não-cumulativas) prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal para as receitas decorrentes de exportação, abrange as variações cambiais ativas. A regra da imunidade visa impedir a incidência das contribuições sobre todas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para o exterior, originadas do mesmo fato gerador, qual seja, a operação de exportação. Não é possível segregar as receitas da venda de mercadorias das variações cambiais ativas, por se constituírem em exigência das relações de comércio internacional.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconheceu que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade para afastar a incidência do PIS e da COFINS. A decisão foi proferida nos autos do recurso extraordinário nº 627.815/PR, de relatoria da Ministra Rosa Weber, cujos fundamentos foram sintetizados na seguintes ementa, *in verbis*:

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 consequências 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.

(RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013)

No mesmo sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o AgRg no AREsp 23033/RS, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, e cujos fundamentos do acórdão foram sintetizados na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. VARIAÇÃO CAMBIAL. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas deve ser afastada em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, estimuladora da atividade de exportação (AgRg no REsp 1.143.779/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma).

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 23.033/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 12/12/2011)

Colaciona-se outras duas ementas de julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido de afastar a tributação pelo PIS e COFINS das variações cambiais ativas, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS. COFINS. MANDADO DE SEGURANÇA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. NORMAS DE ISENÇÃO E IMUNIDADE. PRECEDENTES.

1. Trata-se de agravo regimental interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que, ao negar seguimento ao recurso especial fazendário, entendeu que não incide tributação de PIS e COFINS sobre variações cambiais positivas decorrentes das receitas de exportação de mercadorias.

2. "A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em um caso análogo, decidiu que: "Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente." (REsp 1.059.041/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008).

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1143779/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 25/11/2010)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - COFINS - PIS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA - NÃO-INCIDÊNCIA - MANDADO DE SEGURANÇA - DECLARAÇÃO DE COMPENSABILIDADE DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - SÚMULA 213/STJ - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA A PARTIR DOS PAGAMENTOS INDEVIDOS - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. O mandado de segurança é instrumento adequado para a declaração de compensabilidade do crédito tributário, que será efetuada, respeitado o prazo prescricional, junto à Administração tributária. Precedentes.

3. Incide a Taxa Selic, como correção monetária e juros de mora, desde o pagamento indevido. Precedentes.

4. Segundo a jurisprudência desta Corte, a receita decorrente da variação cambial positiva relativa às operações de exportação não se sujeitam à tributação pelo PIS e pela COFINS.

5. *Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.*

6. *Recurso especial do contribuinte provido.*

(REsp 982.870/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 20/09/2010)

Além disso, da leitura do julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, no RE n.º 627.815/PR, é possível depreender-se a interpretação de que a discussão quanto à adoção do regime de caixa ou de competência resta superada para fins de se determinar a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS sobre as receitas de variação cambial, pois estas seriam inerentes aos contratos de exportação: Pertinente a transcrição de trecho do julgado, *in verbis*:

[...]

O que se discute nestes autos é se as receitas das variações cambiais ativas podem ser consideradas como receitas decorrentes de exportação, de modo a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência do PIS e da COFINS.

Tenho que a resposta é positiva.

Variações cambiais constituem atualizações de obrigações ou de direitos estabelecidos em contratos de câmbio. Estão compreendidas entre dois grandes marcos: a contratação (fechamento) do câmbio, com a venda, para uma instituição financeira, por parte do exportador, da moeda estrangeira que resultará da operação de exportação; e a liquidação do câmbio, com a entrega da moeda estrangeira à instituição financeira e o consequente pagamento, ao exportador, do valor equivalente em moeda nacional, à taxa de câmbio acertada na data do fechamento do contrato de câmbio.

No âmbito tributário, as variações cambiais dizem-se: i) ativas, quando são favoráveis ao contribuinte, gerando-lhe receitas; e ii) passivas, quando o desfavorecem, implicando perdas.

[...]

As variações cambiais ativas originam, mais precisamente, receitas financeiras, incluindo-se no lucro operacional das empresas, nos termos do art. 18 do Decreto-Lei 1.598/1977:

[...]

Dispositivo análogo consta da Lei 9.718/1998, que enquadrava as variações cambiais ativas como receitas financeiras para fins de incidência do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição ao PIS/PASEP, verbis:

[...]

Desde o advento da Medida Provisória 1.858-10, de 26 de outubro de 1999 (convertida, após sucessivas reedições, na Medida Provisória 2.158-35/2001), utiliza-se, como regra geral, o regime de caixa na tributação das receitas cambiais ativas, a fim de superar as distorções que decorriam da aplicação do regime de competência, levando à tributação de receitas fictícias. É autorizada, no entanto, a opção pelo regime de competência, de modo que a empresa ofereça à tributação as variações cambiais intermediárias e, assim, evite a cumulação da carga tributária – ou aproveite, em cada competência, as variações cambiais passivas, deduzindo-as da base de cálculo da CSLL e do IRPJ. Esta é a redação do art. 30 da MP 2.158-35/2001:

[...]

Para esclarecer a noção de variação cambial ativa, bem como a sistemática de contabilização das variações cambiais, sirvo-me de um exemplo fornecido por Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi:

Ao realizar uma venda de US\$ 1.000.000,00 (um milhão de dólares), com o dólar avaliado a R\$ 2,50 (dois reais e cinquenta centavos) para ser paga em parcela única no 12º mês, a empresa registra, no momento em que foi firmado o contrato, um direito de receber R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Neste momento, a empresa registra uma receita com vendas de mercadorias no mesmo valor. Contudo, o valor desta obrigação será mensalmente ajustado em função da variação do dólar, até o momento em que for realizado o pagamento. Se, no mês seguinte, o dólar sofrer variação positiva para R\$ 2,60 (dois reais e sessenta centavos), o total do valor a receber registrado no ativo será aumentado para R\$ 2.600.000,00 (que representa a multiplicação do valor em dólares fixado no momento do contrato pela cotação da moeda norte-americana).

Neste segundo momento, a empresa passa a registrar em seu ativo o direito de receber R\$ 2.600.000,00. A diferença apurada entre o valor do ativo no primeiro mês e o valor reajustado no segundo (R\$ 100.000,00) será registrado [sic] como uma receita de variação cambial. Mas isto não significa que a empresa irá necessariamente receber os R\$ 2.600.000,00, já que o contrato só será liquidado ao final do décimo segundo mês.

Percebe-se que as receitas advindas de variações cambiais ativas são consequência direta das operações de exportação de bens e/ou serviços (conjugadas à oscilação cambial favorável), qualificando-se como “receitas decorrentes de exportação”.

De fato, o contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, estando 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: o exportador vende a divisa estrangeira que receberá do comprador à instituição financeira autorizada a operar com câmbio, a fim de receber o pagamento em moeda nacional.

Noutras palavras, o exportador está obrigado a celebrar o contrato de câmbio, pois não se permite que receba o pagamento em moeda estrangeira.

[...]

Com base nessas considerações, deu-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do presente Recurso Especial, peço vênia para deles discordar.

Com efeito, entendo que, no caso, o provimento do Recurso Especial do Sujeito Passivo deva ser apenas parcial, nos termos a seguir apresentados.

Encontra-se em discussão a possibilidade de tributação do PIS/Pasep e da Cofins sobre variações cambiais em períodos de apuração dos anos-calendário de 2003 e 2004.

Pois bem, em apertado resumo, a Conselheira Relatora partiu do pressuposto de que tais variações cambiais estariam necessariamente vinculadas a exportações e, portanto, aplicou ao caso o entendimento constante do RE nº 627.815/PR, segundo o qual deveria ser afastada a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS sobre as receitas de variação cambial, pois estas seriam inerentes aos contratos de exportação.

Registro que, inclusive pela vinculação determinada pelo Art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, também aplico o entendimento constante do antes referido RE. Contudo, entendo que sua aplicabilidade seja

restrita aos casos em que restar comprovado nos autos que a variação cambial esteja efetivamente vinculada a operações de exportação.

Entendo que a variação cambial não pode ser automaticamente vinculada à exportação, porque pode haver variação cambial ativa para entidades que não tenham sequer realizado exportações. Para isso basta considerar que é possível que entidades estejam endividadas por conta de importações ou outras operações e que tenham receitas de variação cambial (variação cambial ativa) simplesmente em face da desvalorização da taxa de câmbio da moeda estrangeira frente ao Real.

Em cotejo aos autos, verifiquei que o Sujeito Passivo optou pela tributação da variação cambial pelo regime de competência e não encontrei informação de que essas variações cambiais fossem decorrentes de operação de exportação.

Portanto, em face dessa situação, concluo pela possibilidade de tributação da variação cambial, como receita financeira.

Entretanto, considerando que a partir de 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164, de 2004, as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativo das referidas contribuições, foram reduzidas a zero, é de se afastar o lançamento para os períodos de apuração posteriores a essa data.

Em vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, para excluir o lançamento do PIS/Pasep e da Cofins referente a fatos geradores ocorridos a partir de 02/08/2004.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos