



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

Processo nº 18471.002025/2004-07
Recurso nº 238.262 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.998 – 3ª Turma
Sessão de 28 de junho de 2010
Matéria PIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NEOENERGIA S/A (ANTIGA GUARANIANA S/A)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/04/1999, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/10/2002 a 31/12/2002, 01/03/2003 a 30/04/2003, 01/06/2003 a 30/06/2003, 01/10/2003 a 31/10/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003, 01/02/2004 a 28/02/2004

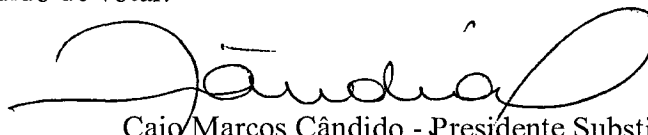
BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DA AMPLIAÇÃO. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS, FINANCIAMENTOS E VARIAÇÕES CAMBIAIS.

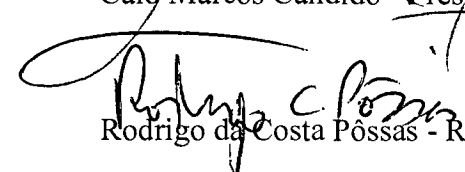
Nos termos do parágrafo único do art. 4º, do Decreto nº 2.346/97, os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, devem afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em decorrência, descabe a tributação das receitas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e variações cambiais, incluídas na base de cálculo do PIS/COFINS pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Os Conselheiros Leonardo Siade Manzan e Maria Teresa Martinez López votaram pelas conclusões. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda declarou-se impedido de votar.


Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto


Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de fls. 58 a 64, lavrado, contra o contribuinte em epígrafe, em decorrência de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, consubstanciando exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 2.725.690,63, referente aos fatos geradores ocorridos nos meses 04/1999, 02/2002, 03/2002, 08/2002, 10/2002, 11/2002, 12/2002, 03/2003, 04/2003, 06/2003, 10/2003, 12/2003 e 02/2004, incluídos principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 29/10/2004.

2. O procedimento fiscal que originou o lançamento ora questionado teve início em 08/07/2003, pela ciência do Termo de Intimação de fl. 09.

3. Na descrição dos fatos do auto de infração em tela (fls. 59/60) consta que, durante o procedimento de verificações obrigatórias, foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados da contribuição em questão, conforme Termo de Verificação e Constatação de fls. 55/57. No referido Termo de Verificação e Constatação, consta em síntese que:

- 1) No decorrer da ação fiscal, a empresa foi intimada a apresentar planilha constando base de cálculo, alíquota, valores recolhidos referentes ao PIS e a Cofins do período de abril de 1999 a fevereiro de 2004, além das DCTF inerentes ao mesmo período;
- 2) Com base nas informações, verificou-se a exclusão no mês de abril de 1999 da base de cálculo para o PIS e Cofins, no valor de R\$ 30.144.392,93, a título de variação Monetária Ativa. Intimada a justificar tal procedimento, alegou o fato de a Guaraniana S/A tributar as Variações Monetárias Ativas pelo regime de caixa, diferindo os eventuais ganhos cambiais reconhecidos contabilmente pelo regime de competência de acordo com o artigo 30 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ou seja, não incluindo na base de cálculo das referidas contribuições, havendo a inclusão somente por ocasião da liquidação do contrato de empréstimo e financiamento;
- 3) No decorrer da ação fiscal, constataram-se outras exclusões nos meses de fevereiro, março, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2002 e março, abril, junho, outubro e dezembro de 2003, sob o mesmo título citado anteriormente, razão pela qual intimou-se a empresa a informar o mês em que se deu a inclusão como base de cálculo do PIS e Cofins, acompanhadas da correspondente escrita contábil, das exclusões acima citadas;
- 4) Na carta resposta da empresa, além de ratificar as justificativas anteriores, apresentou quadro demonstrativo com o título "Variação Cambial das

Liquidações das Parcelas do BNDES”, constando apenas data, cotação, UMBNDES e variação, às fls. 54;

- 5) Ocorre que a justificativa para a exclusão efetuada no mês de abril de 1999, tendo como amparo legal o art. 30 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, é posterior ao procedimento da empresa e não há qualquer efeito retroativo que pudesse justificar tal procedimento;
- 6) Quanto às exclusões efetuadas para os períodos de fevereiro, março, julho, outubro, novembro e dezembro de 2002 e março, abril, junho, outubro e dezembro de 2003, a empresa, apesar de intimada, não demonstrou através de contratos por operação e de forma inequívoca, os resultados negativos da Variação cambial Monetária;
- 7) Dessa forma, foi apresentada tabela constando os valores a serem tributados, à fl. 57;

4. Embasando o feito fiscal, citou, no auto de infração, o enquadramento legal às fls. 59/60. No que se refere à multa de ofício e aos juros de mora, os dispositivos legais aplicados foram relacionados no Demonstrativo de fls. 63/64.

5. Cientificada em 01/12/2004 (fl. 58), a interessada ingressou, em 30/12/2004, com a petição de fls. 73 a 98, através da qual vem impugnar os lançamentos efetuados, alegando em síntese que:

- 1) As divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, mencionadas na descrição dos fatos do auto de infração e que serviram de base para o lançamento ora impugnado, referem-se a valores de variações monetárias;
- 2) A impugnante não concorda com o resultado final da auditoria tributária, uma vez que restou lançado suposto crédito tributário apurado em desacordo com a legislação tributária. A autuada seguiu estritamente a regra aplicável à tributação das variações monetárias (regime de caixa), enquanto que o agente fiscal desconsiderou tal fato e, ao arrepio da própria lei, lançou o tributo por competência;
- 3) O agente fiscal, além de desconsiderar a disposição legal (Medida Provisória nº 2.158-35), calculou equivocadamente o valor supostamente devido pela impugnante, conforme será demonstrado;
- 4) Inicialmente, a interessada apresenta planilhas (doc. 5 – fls. 175/238) em que demonstra a base de cálculo adotada pelo agente autuante. Tais planilhas auxiliam na análise da apuração dos valores constantes da tabela apresentada no Termo de Verificação e Constatação elaborado pelo agente fiscal;
- 5) Nas referidas planilhas pode-se verificar, no subtotal (C), a base de cálculo adotada pela impugnante e, no subtotal (D), aquela apurada pelo agente fiscal;

- 6) Uma breve análise das diferenças entre as bases de cálculo permite concluir que a principal diferença entre a base de cálculo adotada pelo fiscal – subtotal (D) – e a adotada pela impugnante – subtotal (C) -, refere-se à exclusão da variação cambial realizada pela impugnante, na forma da lei. Com efeito, a verificação das planilhas referentes aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2002, março, abril, junho, outubro e dezembro de 2003 e fevereiro de 2004, não deixa dúvida quanto a este fato;
- 7) Com relação aos demais meses em que foram apuradas diferenças tributáveis pelo agente fiscal, a diferença é sempre um pouco menor que o valor da variação monetária apurada pela impugnante, uma vez que o agente autuante deixou de considerar como tributáveis valores que foram oferecidos à tributação pela impugnante. Isto é, sem considerar os valores de variação monetária, os valores oferecidos à tributação pela impugnante são superiores àqueles exigidos na fiscalização. Tal procedimento deixa claro que o agente autuante está abrindo mão de lançar valores de contribuição sobre a totalidade das variações monetárias;
- 8) Já em março de 2003, o agente autuante imputa como sendo da impugnante valor de base de cálculo que não corresponde ao valor efetivamente apurado e declarado pela mesma. Ou seja, na planilha fornecida pela impugnante é informado que a base de cálculo referente a este mês foi de R\$ 22.953.056,55, conforme demonstrado na página própria da DIPJ referente a este período, enquanto o agente fiscal considerou como base o montante de R\$ 23.028.300,96 (conforme consta da tabela do Termo de Verificação e Constatação);
- 9) A análise das planilhas (doc. 5) permite concluir que: (i) o lançamento da Contribuição para o PIS no auto de infração ora impugnado teve por base valores de variação monetária (cambial); e (ii) o agente autuante equivocou-se ao apurar os valores supostamente devidos pela impugnante a título de PIS;
- 10) A impugnante apresenta uma listagem dos empréstimos, sujeitos à variação cambial, obtidos no período entre 1999 e 2004 (fl. 79), assim como os respectivos contratos (fls. 241/402);
- 11) Ressalta a impugnante que, nas ocasiões em que a moeda estrangeira se valoriza frente à moeda nacional, o acréscimo resultante da flutuação da taxa de câmbio sobre o montante de suas obrigações é registrado na conta de variação Monetária Passiva. Por outro lado, quando a moeda nacional recupera seu valor perante a moeda estrangeira, o decréscimo, ainda que temporário, de suas obrigações em moeda estrangeira é contabilizado nas contas de variação monetária ativa (conta contábil “Variações Monetárias Ativas” – 3.1.2.01.005, “Diferença de Câmbio” – 4.2.01.04, “Variações Monetárias” – 6.3.1.06.4.3). Ressalta, ainda, que o seu plano de contas foi modificado ao longo dos últimos anos, razão pela qual os valores de variação foram registrados em diferentes contas;
- 12) Os valores registrados pela impugnante na referida conta de Variação Monetária Ativa, correspondentes aos efeitos positivos (decréscimos) e temporários das flutuações das taxas de câmbio sobre suas obrigações, é

que foram considerados tributáveis pelo agente fiscal e resultaram no lançamento ora debatido;

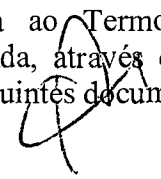
- 13) Comprovando a afirmação acima, apresenta cópias dos razões contábeis (doc. 7 – fls. 404/432), em que foram registrados os efeitos positivos decorrentes da valorização da moeda nacional em relação à moeda estrangeira. Os lançamentos individualizados nos razões permitem identificar as obrigações, por instituição financeira, que sofreram efeitos positivos em decorrência das oscilações das taxas de câmbio;
- 14) A impugnante também apresenta planilhas (doc. 8 – fls. 434/447) que demonstram a apuração (mensal e por instituição financeira) dos efeitos positivos das flutuações das taxas de câmbio sobre suas obrigações e que foram contabilizados nas contas de variação monetária, constantes dos razões já apresentados (doc. 7);
- 15) A título meramente exemplificativo, apresenta o funcionamento conjunto das planilhas (doc. 8) com a escrita contábil da impugnante. No caso do empréstimo obtido junto ao BNDES, no mês de fevereiro de 2002, pode-se notar que na planilha apresentada, na coluna “Variação Cambial Mensal” (sétima coluna) consta o montante de R\$ 9.201.245,64, e que no Livro Razão correspondente ao mês de fevereiro de 2002 (doc. 7), o primeiro registro na conta de Diferença de Câmbio, com o histórico “Variação cambial s/ Empréstimo BNDES”, possui o mesmo valor;
- 16) Ressalta que todos os elementos acima apresentados sempre estiveram à disposição do agente autuante e todos os documentos solicitados pelo agente fiscal foram devidamente entregues, conforme se verifica da leitura dos termos de intimação e respostas preparadas pela impugnante (doc. 4 – fls. 137/173);
- 17) Com relação aos valores objeto do lançamento, apenas em relação àquele referente ao mês de abril de 1999 foram solicitados elementos comprobatórios. No tocante aos valores referentes aos demais períodos, pode-se verificar através da simples leitura dos termos de intimação (doc. 4) que os mesmos somente foram mencionados no último termo de intimação, datado de 29/10/2004;
- 18) A referida intimação foi respondida pela impugnante, em 11 de novembro de 2004, e após a apresentação desta resposta, tomou ciência do auto de infração sem ter recebido neste espaço de tempo qualquer outra intimação ou solicitação de documentos adicionais ou manifestação por parte da fiscalização no sentido de que teria deixado de entregar documentos solicitados;
- 19) A autuação em tela está fundada em presunções que resultaram num entendimento despido de qualquer embasamento legal, caracterizando o excesso de poder e tornando o auto de infração guerreado arbitrário, pelo que se requer sua declaração de nulidade. Caso a autoridade julgadora julgue improcedente esta preliminar, a impugnante apresenta as razões de mérito pelas quais o auto de infração deve ser considerado insubsistente;

- 20) O simples registro contábil de valores de receita, como no caso da variação cambial de que trata o auto de infração ora impugnado, não autoriza a tributação destes pela Cofins. É necessário que a receita tenha sido auferida para que incida a contribuição. Tal entendimento decorre da Lei nº 9.718/98 e da Lei nº 10.637/02, que são claras ao delimitar que o fato gerador da contribuição é o auferimento de receita, sendo irrelevante a forma de contabilização da receita;
- 21) Da leitura do art. 30 da Medida Provisória nº 1.858/99 (atual artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35), verifica-se que o legislador retirou do campo de incidência dos tributos, até a sua efetiva realização, os efeitos positivos decorrentes das flutuações das taxas de câmbio. Restando, ainda, garantida a opção de tributação dos ganhos cambiais com base no regime de competência. Ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2000, a regra é a tributação dos valores positivos decorrentes da variação cambial apenas na liquidação da operação sujeita à flutuação da moeda estrangeira;
- 22) Entretanto, não obstante os outros equívocos cometidos durante a diligência, o agente autuante, ao arrepio da lei, lançou valores de tributo sobre valores de variação cambial pelo regime de competência, que, como dispõe a Medida Provisória nº 2.158-35, é uma opção da pessoa jurídica e não do agente fiscal;
- 23) Em resumo, o agente autuante sem qualquer amparo legal desconsiderou o fato de a impugnante ter seguido a regra disposta na legislação – tributar as variações cambiais pelo regime de caixa – e lançou tributo calculado sobre a variação cambial, de acordo com o regime de competência;
- 24) Por fim, requer que seja considerado insubsistente o crédito tributário constituído a título de PIS, no valor de R\$ 2.725.690,63.

6. Mediante Solicitação de Diligência nº 093/2005 da DRJ/RJO-II/4ª Turma, de 29/03/2005, às fls. 454/455, o julgamento do presente processo foi convertido em diligência para que a autoridade fiscal, em relação às planilhas apresentadas pela contribuinte às fls. 434 a 447, trouxesse aos autos:

- 1) cópia da documentação que comprove que os valores informados nas colunas “Amortizações” de empréstimos foram liquidados pelo contribuinte, bem como cópias dos respectivos registros contábeis;
- 2) confirmação dos valores informados nas colunas “Variação cambial mensal” perante os registros contábeis do contribuinte;
- 3) confirmação das cotações das moedas estrangeiras informadas nas colunas “Cotação da moeda estrangeira”, de acordo com os contratos de financiamento/empréstimo de fls. 241 a 399

7. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, da Defic/Difis, de 24/05/2005, à fl. 457, a interessada, através do documento de fls. 458/460, informou que anexou ao presente processo os seguintes documentos:



- 1) no Anexo I (fls. 461/604), uma cópia da planilha com os valores das amortizações de cada um dos financiamentos/empréstimos, extrato fornecido pelas respectivas instituições financeiras credoras e cópia das páginas dos livros Diários em que restaram registradas as referidas amortizações. Ressalta que, exceto no caso do empréstimo junto ao BNDES, os valores das amortizações indicados nas planilhas elaboradas pela empresa referem-se apenas ao montante do valor de principal do financiamento. Com relação aos registros das amortizações no livro Diário, o valor do principal amortizado e dos juros incidentes sobre o financiamento estão contabilizados de forma individualizada;
 - 2) no Anexo II (fls. 605/651), uma outra cópia da planilha com os valores das variações cambiais mensais incidentes sobre os valores do principal dos financiamentos/empréstimos e cópia das páginas dos livros Razão em que foram registradas as variações cambiais;
 - 3) no Anexo III (fls. 652/743), as listagens com as cotações diárias das taxas de câmbio do Dólar Americano e do Iene (sítio do Bacen), bem como as cotações do Índice UMBNDES, que serve para atualização do financiamento obtido junto ao BNDES, refletindo as variações cambiais diárias das moedas em que o Banco fez captações internacionais.
8. Recurso de Ofício às fls. 774.
9. O sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 791 a 815), provido por unanimidade de votos (fls. 852 a 858).
10. A PGFN apresentou Recurso Especial (862 a 890).
11. Contra-Razões do sujeito passivo às fls (950 a 963).
- É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Receitas de variações cambiais ativas (cumulatividade)

As receitas financeiras, bem como as decorrentes de variações cambiais, no regime cumulativo, não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime de competência ou de caixa adotado pela pessoa jurídica, por não possuírem natureza de faturamento, visto que no caso, tais receitas não fazem parte do objeto social da recorrente, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, através do Pleno do STF, ao julgar os Recursos Extraordinários nºs

346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, que considerou inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento para abarcar a totalidade das receitas das empresas, por entender que a majoração da base de cálculo da contribuição por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

A partir dessas decisões, o STF vem aplicando reiteradamente a mesma interpretação em seus julgados, conforme demonstram, por exemplo, as seguintes ementas:

“1. Recurso extraordinário. 2. PIS - Programa de Integração Social. Alteração da base de cálculo. Conceito de faturamento. Lei nº 9.718/98 e Lei Complementar nº 07/70. 3. Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 388830 / RJ. Relator: Min. GILMAR MENDES Julgamento: 14/02/2006)

“1. Recurso extraordinário: inépcia: inocorrência. Histórico da causa e demonstração do cabimento do recurso - que, na hipótese da alínea a, se confunde com ‘as razões do pedido de reforma da decisão recorrida’ - suficientemente delineados nas razões da recorrente, possibilitando a perfeita compreensão da controvérsia. 2. COFINS: base de cálculo: L. 9.718/98, art. 3º, § 1º: inconstitucionalidade. Ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da L. 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.” (RE-AgR 308882/PR. Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 14/03/2006)

“AÇÃO CAUTELAR. Tributo. Contribuição social. COFINS. Majoração da alíquota. Art. 8º da Lei nº 9.718/98. Pretensão de outorga de efeito suspensivo a recurso extraordinário. Inadmissibilidade. Norma declarada constitucional pelo Supremo. Agravo improvido. Não se admite tutela cautelar de atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário que argui inconstitucionalidade de norma que o Supremo reputou constitucional.” (AC-AgR 892/SP. Relator: Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 14/02/2006)

A definitividade da decisão do STF é comprovada pela proposta de edição de Súmula Vinculante que se encontra em tramitação naquela corte, com o seguinte teor, *verbis*:

“Enunciado: ‘É inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.’

Precedentes: RE nº 346.084 Rel. orig. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.09.2006; RE nº 357.950, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 358.273, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 15/08/2006; RE nº 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 15/08/2006.”

Para regulamentar as situações em que tenha havido decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, o Poder Executivo expediu o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs, no seu art. 4º, parágrafo único, *verbis*:

“Art. 4º (...)

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”

O art. 1º do Decreto nº 2.346/97 tornou vinculante para a Administração Pública as decisões definitivas do STF que fixem a interpretação do texto constitucional, enquanto que o parágrafo único do seu art. 4º impõe aos órgãos administrativos de julgamento o afastamento, nos casos pendentes de julgamento, da norma declarada inconstitucional.

Esse entendimento pode ser confirmado pelo atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, através do inciso I, do parágrafo único, do art. 62, nos seguintes termos:

“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.

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

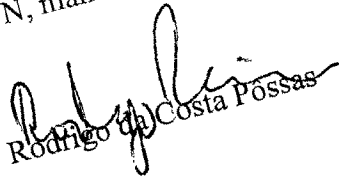
c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.” (grifos acrescidos).

Desta forma, as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais não devem compor a base de cálculo do PIS/COFINS (cumulatividade).

Ademais, este colegiado já pacificou a questão na sessão de 28 de abril de 2010, com a votação de recursos repetitivos referentes à matéria epígrafe.

Conclusão

Posto isso, voto para que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN, mantendo, desta forma, a decisão do colegiado *a quo*.


Rodrigo da Costa Possas