



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

Processo n° 19515.002875/2006-78
Recurso n° 894.313 Voluntário
Acórdão n° **3802-01.189 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 19 de julho de 2012
Matéria COFINS-VARIAÇÃO CAMBIAL
Recorrente NOVA AMÉRICA S/A TRADING
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. AUSÊNCIA DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL. *TERMO A QUO*.

Em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado, o termo inicial do prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN, ainda que seja hipótese de tributação mensal.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. INCONSTITUCIONALIDADE DE DECLARADA PELO STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DO ENTENDIMENTO.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 foi declarado inconstitucional pelo STF no julgamento do RE nº 346.084/PR e no RE nº 585.235/RG, este último decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543-B). Assim, deve ser aplicado o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Carf, o que implica a obrigatoriedade do reconhecimento da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez sustentação oral a advogada Dra. Mayra Siqueira Pino, OAB/SP 287.187

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

EDITADO EM: 21/08/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Bruno Maurício Macedo Curi, Solon Sehn. Ausente momentaneamente a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I/SP, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, assentada nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita (fls. 316):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação em que se verifique a ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento deixa de ser regida pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, para se submeter à disposição do artigo 173, inciso I, do referido diploma legal.

DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. REGIME DE CAIXA. COMPROVAÇÃO.

A alegação de que a diferença entre o valor da COFINS escriturado e o declarado e/ou pago seria decorrente de variações cambiais, que teriam sido diferidas para serem tributadas no momento da liquidação da correspondente operação, deve estar respaldada por documentos hábeis e idôneos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir a controvérsia até a presente fase processual, transcreve-se o relatório do acórdão da DRJ (fls. 318):

1. Trata o presente feito de auto de infração de COFINS, referente aos anos-calendário de 2001 e 2002 (fls. 87/89).
2. De acordo com o Termo de Constatação Fiscal - COFINS (fls. 81/82), foram constatadas diferenças entre os valores contabilizados e os declarados/pagos relativamente a essa contribuição.
3. As disposições legais que embasaram o lançamento encontram-se descritas no referido no auto de infração.
4. Em 14/12/2006, a interessada tomou ciência do auto de infração (fls. 87) e, em 15/01/2007, apresentou defesa (fls. 92/109), resumidamente, nos seguintes termos:

- tendo em vista que o presente auto de infração somente foi lavrado em 14/12/2006, os valores relativos aos meses de julho a novembro de 2001 não mais podiam ser objeto de lançamento, porquanto o suposto crédito tributário já se encontrava extinto em razão da decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, c/c artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

- ainda que se entenda que o prazo decadencial deva ser computado de acordo com o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, como o recolhimento da COFINS é mensal, os valores relativos aos períodos-base mencionados já estavam atingidos pela decadência quando da autuação.

- as receitas decorrentes de variação cambial que tiveram origem em obrigação não liquidada na época, bem como as receitas decorrentes dos juros de operações de exportação, não deveriam ser consideradas na base de cálculo da COFINS, como autorizava a MP 2.158/2001.

- todavia, a impugnante havia computado essas receitas no cálculo da contribuição no momento de sua escrituração contábil.

- a exigência fiscal deve estar em consonância com as determinações legais e não fundada em erro da contribuinte, sob pena de violar o princípio da estrita legalidade.

- protesta-se pela produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive ajuntada de novos documentos.

5. Em 05/10/2009, o processo foi encaminhado para a fiscalização, para diligenciar a empresa (fls. 248/249).

O resultado da diligência encontra-se consubstanciado no relatório de fls. 294/296. Concedido o prazo de 10 dias para a interessada se manifestar, esta não se pronunciou.

O recurso voluntário foi interposto por Cosan Alimentos S.A., sucessora por incorporação do sujeito passivo originário. Nele o Recorrente reitera a alegação de decadência parcial do crédito tributário, aduzindo que o art. 173, I, do CTN, somente seria aplicável nos casos de dolo, simulação ou fraude e que, ademais, nos tributos sujeitos ao regime de apuração mensal, “o primeiro dia do exercício” corresponde ao primeiro dia do mês seguinte. Sustenta ainda que as receitas decorrentes de variação cambial, nos termos dos art. 30, da Medida

Provisória nº 2.158/2001, devem ser tributadas em consonância com o regime de caixa e que, nos termos dos arts. 149, § 2º, I, da Constituição, e do art. 14 da referida medida provisória, os juros decorrentes de operações de exportação são imunes à incidência da exação. O contribuinte, assim, teria se equivocado ao incluí-las no cálculo da Cofins, no momento da escrituração contábil, o que não pode gerar qualquer obrigação tributária, sob pena de violação ao princípio da estrita legalidade. Por fim, após afirmar que a documentação constante nos autos seria suficiente para demonstrar a base de cálculo correta da contribuição, pleiteia o cancelamento da autuação fiscal (fls. 328-352).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

O sujeito passivo teve ciência da decisão no dia 17/11/2010 (fls. 327), interpondo recurso tempestivo em 14/12/2010 (fls. 328). Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/1972, o mesmo pode ser conhecido.

I - DA DECADÊNCIA

O exame da decadência do crédito tributário, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno¹, deve ser pautado pelo entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado no regime do art. 543-C do Código de Processo Civil:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

¹ "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."-2 de 24/08/2001

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008².

Portanto, havendo prova do pagamento antecipado, o termo inicial do prazo decadencial submete-se ao disposto no § 4º do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, não procede a alegação do Recorrente quando afirma que o art. 173, I, do CTN, somente seria aplicável nos casos de dolo, simulação ou fraude. Referida exegese foi afastada pela jurisprudência do STJ, razão pela qual, sem a prova do pagamento antecipado, o termo inicial é regido pelo art. 173 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A expressão “primeiro dia do exercício seguinte”, por sua vez, com a devida *venia*, não se coaduna à interpretação sustentada pelo Recorrente. Isso porque, no direito positivo brasileiro, de acordo com o art. 34 da Lei 4.320/64, o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, cada exercício financeiro inicia no dia 01 de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano, *in verbis*:

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Assim, não encontra respaldo legal o entendimento de que, nas hipóteses de tributação mensal, como no caso do Pis, o “*dies a quo*” do prazo decadencial poderia ser interpretado como sendo o primeiro dia do mês seguinte, vez que, no Código Tributário Nacional, a palavra “exercício” refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao ano civil.

Portanto, não tendo ocorrido pagamento e considerando que a notificação do lançamento ocorreu em 14/12/2006, não há que se falar em decadência do crédito tributário.

II - DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO

Os resultados positivos de variações cambiais, de acordo com o disposto no art. 9º da Lei n. 9.718/1998, são qualificados como *receita financeira* para efeitos de incidência do PIS/Pasep e da Cofins:

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.

O crédito tributário exigido, por sua vez, decorre de eventos imponíveis ocorridos entre julho de 2001 a outubro de 2002. Nesse período, como ainda não estava em

vigor o regime não-cumulativo da Cofins (Lei nº 10.833/2003, art. 93, I³), a incidência da contribuição sobre receitas financeiras estava fundamentada no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, que foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, até o início da vigência da não-cumulatividade da Cofins, a hipótese de incidência da contribuição devida pelas pessoas jurídicas submetidas ao imposto de renda no regime do lucro real foi disciplinada pela Lei nº 9.718/1998 e pela Lei Complementar n.º 70/1991. Estas, por sua vez, definiam o “fato gerador” do tributo nos seguintes termos:

Lei Complementar nº 70/1991:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Lei nº 9.718/1998:

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

A Lei Complementar nº 70/1991 restringia a materialidade do tributo ao faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias ou da prestação de serviço de qualquer natureza. Não havia previsão para a incidência sobre receitas financeiras, o que somente foi possível após a Lei nº 9.718/1998, que, através do seu art. 3º, §1º, ampliou o âmbito normativo da contribuição, de modo a compreender a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 foi revogado pela Lei nº 11.941/2009. Antes disso, porém, o dispositivo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR:

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,

³ Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação: I - aos arts. 1o a 15 e 25, a partir de 1o de fevereiro de 2004; e 24/08/2001

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. (STF. T. Pleno. RE 346.084/PR. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. Rel. p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO. DJ 01/09/2006).

Esse entendimento foi reafirmado pela jurisprudência do STF no julgamento de questão de ordem no RE nº 585.235/RG, decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543-B), no qual também foi deliberada a edição de súmula vinculante sobre a matéria:

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) 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. (STF. RE 585235 RG-QO. Rel. Min. CEZAR PELUSO. DJ 28/11/2008).

Destarte, apesar de ainda não editada a súmula vinculante, deve ser aplicado o disposto no art. 62-A do Regimento Interno. Logo, não há fundamento jurídico para a exigência da contribuição sobre receitas financeiras auferidas no período em que o contribuinte esteve submetido ao regime da Lei nº 9.718/1998, no que está compreendida a receita da variação cambial.

Por fim, cabe destacar que a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, embora não tenha sido ventilada pelo interessado, pode ser conhecida de-ofício, uma vez que, de acordo com o art. 62-A, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF na sistemática prevista no art. 543-B do CPC “*deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf*”. O Recorrente, ademais, não pode ser penalizado por ter deixado de arguir a inconstitucionalidade, porque, a rigor, sequer poderia fazê-lo dentro, uma vez que, como se sabe, “o Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (Súmula nº 2).

Vota-se, assim, pelo conhecimento e pelo integral provimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

Processo nº 19515.002875/2006-78
Acórdão n.º **3802-01.189**

S3-TE02
Fl. 386

CÓPIA