



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

Processo nº 19647.012047/2005-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.956 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria PIS E COFINSs
Recorrente EMPAF EMPRESAS ARMAZENAGEM FRIGORIFICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2003 a 01/01/2004

Ementa:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA. A variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais, que venham a ser estipulados nos contratos de venda de bens ou de serviços, que não seja exportação, tem a natureza de receita financeira, devendo compor a base de cálculo, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição Pis/Pasep e da Cofins.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA. EXPORTAÇÃO. A variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais, que venham a ser estipulados nos contratos de exportação de bens ou serviços, não devem compor a base de cálculo, para efeitos da legislação da contribuição Pis/Pasep e da Cofins pois estão albergadas pela imunidade. STF Recurso Extraordinário RE n.º 627.815.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2002

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS/PASEP

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

PIS CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA. A variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais, que venham a ser estipulados nos contratos de venda de bens ou de serviços, que não seja exportação, tem a

natureza de receita financeira, devendo compor a base de cálculo, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição Pis/Pasep e da Cofins.

PIS CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA. EXPORTAÇÃO. A variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais, que venham a ser estipulados nos contratos de exportação de bens ou serviços, não devem compor a base de cálculo, para efeitos da legislação da contribuição Pis/Pasep e da Cofins pois estão albergadas pela imunidade. STF Recurso Extraordinário RE n.º 627.815.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Fenelon Moscoso, Bernardo Leite de Queiroz Lima e Júlio César Alves Ramos votaram pelas conclusões.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

EDITADO EM: 15/04/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Fenelon Moscoso, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori, Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Relatório

O processo n.º 19647.012047/2005-61 e o processo n.º 19647.012048/2005-14 estão juntados e submetidos a apreciação deste colegiado pela identidade de sujeito passivo e dos fatos que ensejaram os lançamentos. O primeiro cuida do auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe para constituir e exigir as contribuições PIS para os períodos de apuração compreendidos entre 01/01/2002 e 30/11/2002, e o segundo do Auto de Infração para exigir COFINS para o período de apuração entre 01/03/2003 e 01/01/2004, ambos pela motivação de que são devidos pela diferença apurada entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

A contribuinte impugnou as autuações alegando:

1. a ampliação da base de cálculo dessas contribuições promovida pela Lei n.º 9.718/98 foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (Recursos Extraordinários (RE 357950, 390840, 358273 e 346084), alcançando precisamente o § 1º, do art.3º, da lei referenciada, razão pela qual a equiparação pretendida pelo art. 9º da referida lei também se mostra maculada por vício da mesma natureza;
2. variação cambial não é receita, nem por equiparação, tendo em vista que o PIS e a Cofins incidem sobre receita ou faturamento e ainda que

- representasse ganho ou lucro para a pessoa jurídica, nem por isso configuraria, ipso facto, receita ou faturamento;
3. ainda que se admitisse a legitimidade da referida equiparação, a interpretação da norma não poderia findar na incidência das contribuições nas operações de exportação por serem imunes.

A Respeitável 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife não acolheu as pretensões da impugnação e considerou procedente os lançamentos. O Acórdão n.º 11-20.588, de 16/10/2007, ficou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2002

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS/PASEP

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

PIS CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA. A variação monetária dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais, que venham a ser estipulados nos contratos de exportação de bens ou serviços, tem a natureza de receita financeira, devendo compor a base de cálculo, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição Pis/Pasep e da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2003 a 01/01/2004

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR. Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

A extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal nesse sentido. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ATO LEGAL - EFEITOS

A inconstitucionalidade de ato legal reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário não gera efeitos erga omnes, a não ser que esta tenha a sua execução suspensa por meio de Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 5º, inciso X, da Constituição Federal.

Lançamento Procedente

A contribuinte, inconformada, ingressou com recurso voluntário, por meio do qual repisou as razões apresentadas na impugnação e pediu reforma da decisão de 1º grau e declaração de improcedência das autuações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

É cediço que o STF declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de tributação do PIS e da Cofins previsto no §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, assim como que ele, nesses atos, veio a assentar que a receita a ser tributada pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, com base nesta lei, deveria ser entendida como a receita de vendas e serviços próprios da atividade da empresa. O texto representativo assim ficou redigido:

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. Sobrepe-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 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.

A matéria foi abençoada com o instituto da "Repercussão Geral" e decidida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 585.235, nos seguintes termos:

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.

A autoridade lançadora e os julgadores a quo entenderam o artigo 9º da Lei n. 9.718, de 1999, prevê expressamente que as variações monetárias ativas devem ser incluídas na base de tributação do PIS e da COFINS. A recorrente alega: (a) que a inclusão desse tipo de variação monetária implica desrespeitar a decisão do STF que declarou inconstitucional o alargamento da base de tributação prevista no § 1º do art. 3º dessa Lei, (b) além do que, essas variações estariam isentas por se referirem a receitas de exportação.

"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."

Mas, parece-me que concorre a esclarecer os contornos da lide nos debruçarmos um pouco mais sobre a matéria efetivamente em disputa nestes autos, especialmente por estarmos em um terreno tão aguerrido quanto o da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, sobre as variações monetárias e também sobre as variações cambiais.

Compulsando os documentos e declarações que instruem estes processos, verificamos que a contribuinte afirmou à autoridade lançadora que as diferenças por ela apuradas em sua fiscalização se devem às variações cambiais decorrentes de contratos vinculados às exportações realizadas. Os documentos de fls. 384, 406, 433, 439 demonstram essas correspondências alegadas pela contribuinte. O Relatório Fiscal que instrui os autos de infração confirma que a contribuinte assim justificara as diferenças. A relação de dependência das diferença autuadas com as variações cambiais e dessas com as receitas de exportação não foi contestada pela autoridade fiscal, nem pelos julgadores a quo.

Faço notar, ademais, que os demonstrativos entregues pela contribuinte à fiscalização (ver fls acima indicadas) segregam receitas financeiras e variações cambiais, e que as receitas financeiras foram incluídas na base de tributação pela contribuinte. E esses demonstrativos informam que as variações cambiais não foram incluídos na base de tributação. A controvérsia reside, então, na inclusão das variações cambiais decorrentes de contratos vinculados a operações de exportação na base de tributação do PIS e da COFINS.

Identificada a controvérsia desta lide, creio que este Tribunal Administrativo atende a sua missão em este julgamento ao dela tratar especificamente, sendo desnecessário adentrar nas disputas corolárias ou satélites, por mais empolgantes que sejam.

Considerando essa controvérsia - a tributação pelo PIS e pela COFINS das variações cambiais decorrentes de receitas decorrentes de exportação -, parece-me que razão assiste à recorrente. Senão vejamos.

De fato, o Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento de recurso extraordinário (RE n.º 627.815) com repercussão geral reconhecida pelo Plenário, por unanimidade, entendeu que as receitas de exportação decorrentes da variação cambial não devem ser tributadas pela Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

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

Assim, considerando-se o disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, deve-se afastar a tributação do PIS e da COFINS exigidas sobre as variações cambiais decorrentes de exportações.

A meu ver, a decisão do STF beneficia o caso em julgamento. Portanto, nos períodos de 01/01/2002 a 30/11/2002 para o PIS e nos períodos de 01/03/2003 a 01/01/2004 para a COFINS, as variações cambiais decorrentes de exportação estão albergadas pela imunidade prevista no **art. 149, § 2º, I, da Lei Maior, motivo por que elas não devem ser incluídas nas bases de cálculo em discussão.**

A recorrente argumenta:

- a ampliação da base de cálculo dessas contribuições promovida pela Lei nº 9.718/98 foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (Recursos Extraordinários (RE 357950, 390840, 358273 e 346084), alcançando precisamente o § 1º, do art.3º, da lei referenciada, razão pela qual a equiparação pretendida pelo art. 9º da referida lei também se mostra maculada por vício da mesma natureza;
- variação cambial não é receita, nem por equiparação, tendo em vista que o PIS e a Cofins incidem sobre receita ou faturamento e ainda que representasse ganho ou lucro para a pessoa jurídica, nem por isso configuraria, ipso facto, receita ou faturamento;

O primeiro argumento fixa que a declaração de inconstitucionalidade pelo STF para o § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/1999 alcança a equiparação pretendida pelo artigo 9º para as variações monetárias e cambiais.

O segundo argumento fixa que as variações monetárias e cambiais não correspondem à definição da base de tributação dessas contribuições.

Creio que não correspondem ao direito em discussão e podem conduzir a conclusões falaciosas.

Nesse âmbito, não acolho as razões da recorrente. A meu sentir, e mui respeitosamente com relação às posições contrárias, a inconstitucionalidade declarada para o alargamento da base de tributação NÃO alcança a inclusão das variações monetárias prevista no artigo 9º. Se a base de tributação é dada pelas receitas das vendas de mercadorias e serviços, ou pelas receitas operacionais, não tem lógica não considerar as variações monetárias (ativas e passivas), - e também as cambiais -, diretamente relacionadas com as vendas das mercadorias e dos serviços. Essas variações são decorrentes das relações contratuais e negociais já abrangidas pela definição aceita de receita a compor a base de tributação. Divirjo, assim, das conclusões alicerçadas na interpretação que a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF para o teor do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9718/1999 significou, automaticamente, a invalidade do conteúdo do artigo 9 dessa mesma Lei. Em resumo, a meu ver:

- 1º) a decisão do STF aqui referida não tratou do artigo 9º dessa Lei; a decisão do STF tratou da possibilidade de alargamento pela inclusão de qualquer receita, independente de sua natureza e origem, mas não tratou das variações dos valores envolvidos pelas transações que gerariam as receitas incursas na tributação;
- 2º) o artigo 9º não foi alterado desde a publicação da Lei, e assim permanece em vigor; ou seja, não temos duas regras a tratar da mesma situação, mas uma e mesma regra, que não foi invalidada desde sua publicação;
- 3º) seria contraditório entender que a inclusão das variações monetárias na base de tributação não seriam inconstitucionais somente após a publicação das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Afinal, é contraditório que a mesma regra positiva (artigo 9º) possa ter dois sentidos distintos: o primeiro, até a decisão do STF conjugada com a publicação das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, incluir as variações monetárias e cambiais significava adotar o conceito de alargamento da base de cálculo, e, o segundo, a partir de então

esse mesmo texto legal passou a não significar incluir receita segundo o conceito de alargamento da base de tributação;

- 4º) as variações cambiais decorrentes de operações que geram as receitas tributáveis devem ser computadas na apuração do PIS e da COFINS devidos, antes e depois das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; isso não significa que qualquer variação monetária deve ser incluída na apuração do PIS e da COFINS, mas somente as provenientes das atividades operacionais da contribuinte que resultem nas receita tributável.

Portanto, proponho não dar provimento ao recurso voluntário quanto a estes dois argumentos, que o artigo 9º da Lei estaria maculado pela inconstitucionalidade declarada pelo STF para o § 1º do artigo 3º dessa Lei, e que as variações monetárias e as cambiais não podem ser incluídas na base de tributação por equiparação a receitas financeiras.

Proponho dar provimento ao recurso voluntário, para acolher a argumentação de que as variações cambiais decorrentes das exportações são imunes.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira- Relator